



controller magazin



Sammelstelle für Arbeitsergebnisse
der controller akademie
Zeitschrift für Controller-Praxis

2/76

Ist der Management-Rechner ein "Beruf" ?	39
Grenzkosten und Fixkosten: Neue Definition	41
Controlling und Controller	49
Das amerikanische Berichtssystem	53
Checkliste zur Verkaufspreisplanung	59
Fallstudie: Vom Erfolgsbudget zum Finanzbudget	63
Forum: Kurzfristige Erfolgsrechnung - ein Frühwarnsystem	68
Schachspiel - ein Spiel für Controller	74

controller magazin

Herausgeber

Controller-Akademie, D-8035 Gauting/München

CM ist Organ des Controller Verein e.V., München

Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle (Chefredakteur)

Karl-Heinz Hoh (Schriftleitung)

Christa Gabler (Assistenz)

Rainer H. G. Senff (Layout)

Anschrift: D-8035 Gauting 2
Untertaxetweg 74-76, Postfach 1168
Telefon 089 - 850 60 13

Verlag und Vertrieb

Management Service Verlag
D-8035 Gauting 2
Untertaxetweg 74-76

Konto: 10 111 7 bei Volksbank Herrsching eG in Gauting
(BLZ 700 93200)

Telefon: 089 - 850 35 51

Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Jeweils Mitte Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

Bezugsgebühr im Abonnement DM 68, -- + DM 6, -- für Porto;
Einzelheft DM 14, --; die Preise enthalten 5,21 % USt.

Sollte CM ohne Verschulden des Verlags nicht ausgeliefert
werden, besteht kein Ersatzanspruch gegen den Verlag.

Durch die Annahme eines Manuskriptes oder Fotos erwirbt der
Verlag das ausschließliche Recht zur Veröffentlichung.

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der
Redaktion.

Vertrieb für Österreich:

Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, A-1014 Wien, Postfach 56
Bezugsgebühr im Abonnement S 510, -- + Porto

Vertrieb für die Schweiz:

Fortuna-Verlag W. Heidelberger, CH-8172 Niederglatt,
Haslerholzstraße

Bezugsgebühr im Abonnement Fr. 77,50 + Porto

Ist der Management-Rechner ein "Beruf"?

Management Accounting - also Management-Rechnung - heißt im amerikanischen Sprachbereich die Funktion, für die man bei uns herkömmlich das Wort "Betriebsabrechnung" benutzt. Entstanden ist die Betriebsabrechnung - sinngemäß auch das amerikanische Management Accounting - als eine Art "Abfallprodukt" der Buchhaltung. Dort wird in den Kostenarten registriert, welche Sorten von Kosten angefallen sind. Die Betriebsabrechnung - besonders das Werkzeug des Betriebsabrechnungsbogens - verlängert diese Information zur Auskunft "Wo sind die Kosten entstanden und wer kann sie beeinflussen" (Kostenstellen) sowie "Wofür sind die Kosten disponiert worden" (Kostenträger). Betriebsabrechnung, Betriebsbuchhaltung oder Management-Rechnung sind also Tätigkeitsgebiete, die sich aus der Buchhaltung heraus praktisch ergeben haben.

Der Beruf aber ist immer jener des Buchhalters gewesen. Äußerer Ausdruck: der Bilanzbuchhalter. Dafür gibt es eine Ausbildung, dafür gibt es eine Prüfung und ein Zeugnis. Für den Betriebsabrechner hingegen nicht. Allerdings wäre zu erwähnen, daß der Weg etwa zum eidgenössischen diplomierten Buchhalter in der Schweiz auch das betriebliche Rechnungswesen inklusive der Standardkostenrechnung umfaßt.

Ein gelernter Buchhalter "höherer Ordnung" wird Bücherexperte; in der Krönung des buchhalterischen Berufsstandes Wirtschaftsprüfer. D.F. Fetyko stellt in seinem Aufsatz "Who shall train us?" in der amerikanischen Zeitschrift "Management Accounting", Ausgabe Januar 76 (diese Zeitschrift ist Organ der National Association of Accountants) sechs Punkte zusammen, die typisch seien für "Well established professions":

1. Essential services are rendered to society.
2. The profession is governed by a code of ethics which is enforced through disciplinary procedures.
3. Admission to the profession is regulated by law.
4. The profession has an identifying designation recognized by law.
5. The members possess a specialized body of knowledge acquired through formal education.
6. The profession has a language of its own which is fully understandable only by its members.

Kein Zweifel, daß dies für den Wirtschaftsprüfer zutrifft sowie für seinen amerikanischen Kollegen Certified Public Accountant (CPA).

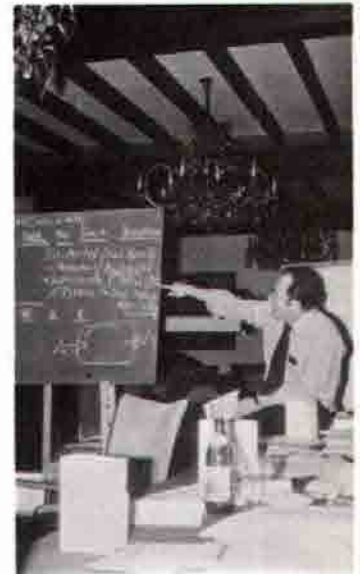
Seit 3 Jahren gibt es in den USA nun auch den Certified Management Accountant (CMA). Analog dazu wurde "installiert" der Certified Internal Auditor (CIA). Für den CMA gibt es ein Ausbildungsprogramm sowie ein Examen, das die Kandidaten ablegen können. Frage: Gibt es Tendenzen, daß etwas Ähnliches auch bei uns entsteht? Etwa die Einrichtung des "diplomierten Controllers"? Zwar ist das Trainingsprogramm der Controller-Akademie überwiegend darauf ausgelegt, den Job im Unternehmen auf dem Gebiet des Rechnungswesens, bei der Planung, bei der Führungsorganisation besser zu bewältigen. Aber der Gesichtspunkt einer systematischen Ausbildung zum Controller ist in unserem 5 Stufen-Programm mit enthalten - eines Tages vielleicht sogar auch einmal mit einem Examen.

Herzlichen Gruß

Ihr

A. Deyhle

Dr. A. Deyhle



controller magazin

"Steckbrief"

=====

Aufgabe

Periodisches Service-Papier zur Anwendungspraxis; Interpretationsdienst in aktuellen Fragen des Rechnungswesens, der Unternehmensplanung sowie bei der Führung durch Ziele; Sammelstelle für Arbeitsergebnisse der Controller-Akademie und des Controller-Vereins; Forum zum Clearing der Controller-Praxis in europäischer Sicht. CM will also griffbereit "magazinieren" die Werkzeuge für die tägliche Controller-Arbeit.

Zielgruppe

Führungskräfte und Fachleute mit Controller-Funktion; also im betriebswirtschaftlichen Bereich, im Finanz- und Rechnungswesen, in der Unternehmensplanung und Management-Information. Ebenso operative Manager im Verkauf, in der Produktion, in Entwicklung und Materialwirtschaft sowie im Personalwesen, die sich laufend über Controlling-Einsatz und Controller-Sprachgebrauch orientieren wollen.

Zeitschrift-Typ

CONTROLLER-MAGAZIN bringt für die tägliche Arbeit "Stammsätze" zum Vergleich der eigenen Lösungen, zur Verbesserung der Anwendungen des Controlling sowie Fallbeispiele und Berichte aus dem Kollegenkreis. CM steht folglich zwischen wissenschaftlicher Fachzeitschrift und Wirtschaftsjournal.

Inhalt

Der Redaktions-"Fahrplan" von CM sieht vor:

- A) Aufsätze über Konzeptionen, Modelle, Fälle, Einsatzgebiete;
- B) Forum-Beiträge mit Interpretationsdienst, Arbeitskreisberichten, Formularvorschlägen, Erfahrungsaustausch-Ergebnissen;
- C) "Self-Controlling" mit Repetitorium, Checklisten, Prüfpunkten zum Budget-Ablauf, "Controlling at home";
- D) Nachrichten aus Controller-Verein und Controller-Akademie;
- E) Leserbriefe, ausgewählter Literaturdienst.

Redaktion

Gemacht wird die Zeitschrift von gelernten Trainern, Beratern und Controllern und wird deshalb solide betriebswirtschaftliche Vorschläge gewährleisten.

GRENZKOSTEN UND FIXKOSTEN: NEUE DEFINITION

von Dipl.-Kfm. Dr. Albrecht Deyhle, Gauting

Gespräche und Debatten über das Thema, welche Kosten zu den Grenzkosten gehören und welche zu den fixen Kosten, sind immer wieder aufs neue aktuell. Vielleicht liegt das auch daran, daß die seither herrschende Definition dieser Kostenbezeichnungen für die Praxis nicht sinnvoll ist.

Wie man Grenzkosten seither definiert hat

Der herrschende Sprachgebrauch bei den Betriebswirten bisher war etwa so, daß man gesagt hat, Grenzkosten seien die Kosten, die dazukommen, wenn eine Einheit eines Produkts zusätzlich hergestellt und verkauft wird. Dieser Definition entspricht das Bild in der Abbildung 1. Überschreitet man die Grenze, an der man jetzt gerade steht, um eine Einheit, so drückt der Grenzkostensatz aus, was an Kosten dadurch hinzukommt,

Die Grenzkosten stellen das Steigungsmaß der Proportionalkosten-Linie dar. Zeichnet man das Bild so wie in Abbildung 1, so müßte allerdings nicht eine gerade Linie entstehen, sondern eine Treppe. Wird der Verlauf der proportionalen Kosten als eine dünne Linie dargestellt, so ist der Zuwachs in der Menge von links nach rechts nicht mehr zeichnerisch darstellbar, nicht mehr wahrzunehmen, sondern eine gedankliche, abstrakte Vorstellung. Die Grenzkosten sind der Differentialquotient dieser Linie. Das Wort Grenzkosten kommt aus der mathematischen Analyse. Es ist ein Kunstwort, das seinen Eingang in den praktischen Sprachgebrauch gefunden hat und dort eben Mißverständnisse auslöst. Typisch und lustig ist immer noch die Äußerung eines Unternehmers, der sagte, daß er in seiner Firma keine Grenzkos-

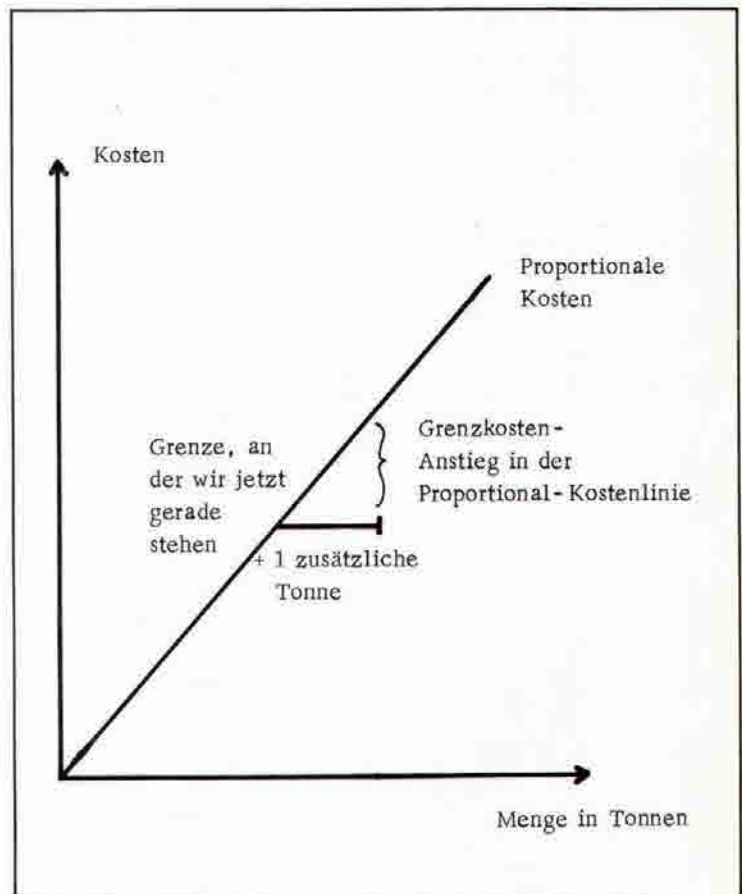


Abb. 1: Grenzkostenbild nach herkömmlicher Definition

sten habe. Warum eigentlich nicht? "Ja, wir exportieren doch nicht und haben deshalb auch mit der Grenze nichts zu tun".

Variabel und fix

Der Veränderlichkeit der Kosten, bezogen auf Mengen, sind abgeschaut Ausdrucksweisen wie z.B. "mengenabhängige Kosten" oder "beschäftigungsabhängige Kosten" anstelle von Grenzkosten. Oft wird auch "variable" Kosten gesagt. Daraus folgt dann der Trugschluß, als seien die Fixkosten stets unveränderlich - eben fix. Aber das stimmt nicht.

Auch fixe Kosten ändern sich. Mit dem Absatzvolumen, mit der Zahl der Produkte im Sortiment erfolgen auch Anpassungen in der Infrastruktur.

Symboltier der fixen Kosten ist die Schnecke. Schaut man einem solchen Tier einen Moment zu, dann scheint es zu stehen. Nach einiger Zeit ist die Schnecke aber eine ganze Strecke weitergekrochen. So machen das auch die fixen Kosten. Wird die Schnecke gestört, zieht sie sich in ihr Haus zurück und bleibt liegen. Auch das entspricht den Verhaltensweisen fixer Kosten sehr häufig.

Strukturbild zur Grenzkosten- und Fixkostendefinition

Diesen Mißverständnissen kann man aus dem Weg gehen, wenn Grenzkosten und Fixkosten nach dem Strukturbild in Abbildung 2 erläutert werden. Jedes Unternehmen, egal was es macht, hat zwei Typen von Strukturen: die Struktur des zu verkaufenden Produkts (der zu verkaufenden Leistung) und die Struktur der Regie führenden Organisations-Kapazität.

Die Produktionsstruktur besteht aus einem Mengengerüst für das Material (Rezepturen, Stücklisten, Ausbeuten, Abfallraten, Zuschnittverluste). Ferner bedarf es - um das Erzeugnis zu seiner physischen Existenz zu bringen - eines Zeitgerüsts (Prozeßzeiten von Maschinen und Mitarbeitern).

Grenzkosten sind die Kosten, die das Produkt nach seiner technischen Struktur zu sich selber braucht, damit es physisch existiert. Um die Grenzkosten in den Griff zu kriegen, muß der Kostenrechner denken wie ein Arbeitsvorbereiter. Um eine Maschine zu bauen, bedarf es einer Stückliste für das Material und die Bauteile sowie eines Arbeitsplans mit dem Zeitgerüst von Rüstzeiten und Stückzeiten auf Werkzeugmaschinen, in der Montage, beim Lackieren und in der Prüfung.

Um einen Hektoliter Bier bestimmter Sorte in bestimmter Darreichungsform zu bringen, sind Prozeßzeiten im Sudhaus, im Gärkeller und beim Abfüllen nötig. Und natürlich braucht das Bier "seine" Rezeptur aus Hopfen, Malz und Wasser sowie "seine" Stückliste für die Ausstattung (Flasche, Flaschenbruch, Verschuß, Etikette).

Die Fixkosten entsprechen der Regiekapazität. Dabei handelt es sich vor allem um den Personal-"Apparat" - also die Kästchen im Organisationsplan und die Köpfe darin. Ferner sind Fixkosten ein Sachapparat - Sachkosten in der Werbung, Reisespesen, Gebühren, Beiträge, Liegenschaftskosten. Deckungsbeiträge wären nach dieser Definition Überschüsse der Erlöse, die ein Produkt über das hinaus bringt, was es zu sich selber braucht (Deckung der Grenzkosten); was es also an Erlös für die Kosten der Regie übrigläßt.

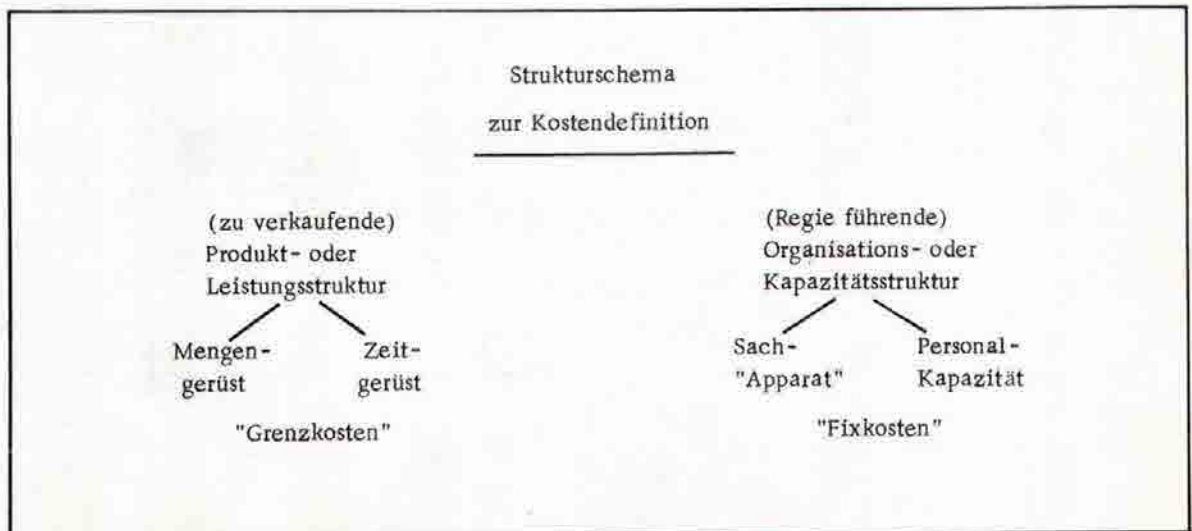


Abb. 2: Strukturbild nach neuer Kosten-Definition

Funktionsbeschreibung als Basis der Kostendefinition

Man muß die Zugehörigkeit von Kosten zu entweder den Grenzkosten oder den Fixkosten von der Funktion her aufbauen. Es ist nicht sinnvoll und läßt Zweifel offen, wenn man die Zugehörigkeit der Kostenarten zu Grenzkosten und Fixkosten nur von der Variabilität oder Proportionalität zum Volumen her betrachtet. Es kommt also nicht darauf an, ob man bei Schwankungen in der Beschäftigung jemanden entläßt. Der Fertigungslohn ist nicht etwa deswegen proportional (oder vielleicht dann besser fix). Fertigungslohn gehört zu den Grenzkosten, weil es sich bei der Aufgabe oder Tätigkeit des Mannes um eine Arbeit am Stück handelt - darum, daß das zu verkaufende Stück zu seiner physischen Existenz kommt. Gehört in einem Reifenfachgeschäft z. B. auch die Dienstleistung zum Angebot, also das Montieren und Wuchten der Reifen, so ist doch diese Leistung nicht zu erbringen ohne die Prozeßzeit des Monteurs, der das macht. Da liegen die Pneu - das steht das Auto. Damit die neuen Reifen einwandfrei auf dem Auto drauf sind, muß jemand einen Schlagschrauber in die Hand nehmen, das Rad herunterschrauben, wegnehmen, den alten Reifen abziehen, den neuen Reifen draufziehen, zur Wuchtmaschine gehen und nachher die Montage der Räder mit neuem Reifen wieder durchführen. Man muß also "hinlangen". Ohne die betreffende Zeit ist die Leistung nicht erbracht. Deshalb gehört die Montagezeit und der dazugehörige Lohn in die Grenzkostenstruktur dieser Dienstleistung - damit sie physisch existiert.

Oder in einem Ingenieur-Unternehmen gibt es zwei Typen von Stunden. Die einen Stunden betreffen die Arbeit am Mandat. Die Funktion ist Entwicklungsarbeit, Konstruktionsarbeit am Kundenauftrag. Diese Zeit gehört zu den Grenzkosten des Auftrags. Ein anderer Typ von Zeit ist Regiefunktion, Offertbearbeitung, interne Besprechungen, Literaturstudium. Diese Stunden sind Bestandteil der Fixkosten.

Bei der Definition von Grenzkosten und Fixkosten spielt es folglich gar keine Rolle, was für ein Arbeitsvertrag gemacht worden ist oder wie die Kündigungsfristen sind. Maßgeblich ist allein die Tätigkeit - am Stück, am Auftrag; oder eben im Sinn von Regie, Organisation, Überwachung.

Der Testfall mit den Kosten der Buchhaltung

Was sind die Kosten der Buchhaltung in einem pharmazeutischen Unternehmen? Grenzkosten

oder Fixkosten? Oft wird jetzt gesagt, daß die Kosten der Buchhaltung deshalb Fixkosten seien, weil sich die Kapazität der Buchhaltung mit dem Auftragsvolumen nicht ändern würde. Und das stimmt eben nicht. Bei größerem Volumen, mehr Produkten, zusätzlichen Kunden müssen auch die Buchhaltungskapazitäten erweitert werden. Meist kommt dann so eine Äußerung, daß eben langfristig alle Kosten "proportional seien". Und jetzt ist der Controller am Schleudern. Was ist denn überhaupt langfristig? Für manche Leute ist übermorgen schon langfristig.

Nach der Strukturdefinition für die Grenzkosten kann es aber gar keinen Zweifel geben. Die Buchhalter-Gehälter und Sachkosten der Buchhaltung gehören in die Fixkosten, weil im Arbeitsplan zur Herstellung eines Kopfschmerzmittels in Tabletten die Buchhaltung als Prozeßzeit nicht vorkommt. Weil zur physischen Existenz dieses Pharma-Produkts der Buchhalter nicht nötig ist.

Anders wäre es aber in einem Kreditinstitut. Hier gibt es zwei Typen von Buchhaltung. Die eine führt Regie genau wie im Industriebetrieb auch. Mit der anderen Buchhaltung aber produziert die Bank Leistungen für ihre Kunden. Sie verbucht Schecks, Überweisungen und Lastschriften auf den Konten der Kunden. Jetzt gehört das Zeitgerüst zur Verbuchung von 1000 Schecks oder 1000 Überweisungen zu den Grenzkosten des betreffenden Leistungstyps.

Es kommt also immer wieder darauf an, zu klären, welche Funktion erfüllt wird. Handelt es sich um eine Tätigkeit zur Produktion einer dem Markt zu verkaufenden Leistung; oder ist die Aufgabe eine Regieführung, die z. B. dafür sorgen muß, daß das Ergebnis der Unternehmung auch von den Zahlen her in Ordnung ist.

Die herkömmliche Grenzkosten-Definition ist eine Symptom-Definition

Erläutert man die Grenzkosten als die Kosten, die nach der technischen Struktur erforderlich sind, um das Produkt zu seiner physischen Existenz zu bringen, so ist kein Widerspruch zu der am Anfang erwähnten herkömmlichen Definition.

Daß die Grenzkosten dazu kommen, wenn man ein Stück mehr herstellt, ist jetzt selbstverständlich. Das Produkt kann ja nicht ohne die Kosten existieren, die es zu seiner Existenz braucht. Eigentlich handelt es sich um eine Definition am Symptom, wenn man die Grenzkosten abgreift von dem her, was sich ändert. Man definiert nach dem Prinzip, es tut weh. Versäumt aber die Diagnose zu stellen, warum es weh tut.

Daraus folgt auch, daß etwa die Transportkosten in einer Brauerei Fixkosten wären. Es handelt sich um einen Regiedienst für die Kunden, um eine Service-Funktion; um eine Maßnahme mit der Absicht, die Kapazität im Markt, den Marktanteil und die Marktgeltung auszubauen. Unter Organisations- oder Kapazitätsstruktur bei den fixen Kosten in Abbildung 2 ist ja nicht nur gemeint die sichtbare Kapazität, sondern auch die in den Markt hineingebaute Geltung (Marke).

Würde die Transportleistung dagegen ein Angebot sein, eine zu verkaufende Leistung darstellen wie im Speditionsbetrieb; dann würden auch die Kilometer-Leistungen in die Grenzkostenstruktur des Produkts gehören.

Übrigens schließt diese Betrachtung nicht aus, daß zur Kostenkontrolle in der Kostenstelle "Lastwagenbetrieb" auf der Bezugsgröße Kilometer oder Tonnen-Kilometer die Benzinverbräuche, die Reparaturkosten oder der Reifenverschleiß proportional angesetzt sind. Deshalb können sie trotzdem im Aufbau der Verkaufserfolgsrechnung mit stufenweisen Deckungsbeiträgen in die Fixkosten eingereiht werden. Das würde auch gültig sein, wenn der Controller einer Luftfahrtgesellschaft den Flugplan auf Umsatz und Deckungsbeitrag hin durcharbeitet. Bei Linienflügen nach einem Flugplan sind die Treibstoffkosten und die Wartungskosten fix. Es ist festgelegt, daß dieser Kurs im Flugplan steht. Will man jetzt aber wissen, wie der Treibstoff- und Reparaturkostenverlauf bei verschiedenen Flugzeugtypen ist zum Zweck der Kostenkontrolle, der Wirtschaftlichkeitsrechnung und Verfahrenswahl, so müßte dieser Teil der Kosten proportional zur Bezugsgröße Blockstunden (Motor-Betriebszeit) angesetzt werden.

Nicht verrechnen, sondern informieren

Im Controller-Handwerk kommt es also nicht einfach darauf an, Kosten irgendwie zu verrechnen. Das Rechnungswesen des Controller-Bereichs (internes Rechnungswesen, Management-Rechnung), Betriebsbuchhaltung) ist eine Veranlassungsrechnung. Die Frage, wie man irgendwelche Kosten verrechnen sollte, ist also stets mit der Gegenfrage zu beantworten: "Was wollen wir denn überhaupt wissen?" Erst wenn klar ist, welcher Typ Information für welche Art von Entscheidung gefragt ist, ergibt sich - häufig fast von selber -, wie die dafür erforderlichen Kosten-Unterlagen zu errechnen sind.

Das hat vor allem zur Folge, daß die Controller-Funktion mit ihrem Berichtswesen mehrdimensional denken muß. Das bildet ja gerade auch einen der Hintergründe, warum in der Controller-Arbeit nicht nur die Werkzeugmacherei

gefragt ist, sondern auch die Einrichter-Funktion des Controllers beim Einsatz der Werkzeuge für Entscheidungen.

Controller's Kostenwürfel

Die Kosten sind von drei Seiten aus einzuteilen:

- ▷ 1) nach der Struktur,
- ▷ 2) nach der Beeinflußbarkeit und
- ▷ 3) nach der Erfäßbarkeit.

Das läßt sich am besten in Form eines Würfels visualisieren. Die senkrechte Achse des Kostenwürfels drückt die Kostenzugehörigkeit nach der Struktur aus - also Grenzkosten und Fixkosten. Die waagrechte Achse illustriert die Beeinflußbarkeit auf kurze Sicht, mittelfristig oder nur in der langfristigen Planung. Die dritte Dimension "nach hinten" erläutert die Erfäßbarkeit. In diesem Falle ist allerdings zu klären, ob es sich um Einzelkosten relativ zum Erzeugnis oder relativ zur Kostenstelle handeln soll.

Viele Ärgernisse in der Praxis um die Kostenbegriffe hängen damit zusammen, daß man mit den Ausdrucksweisen einer Dimension in die andere einsteigt. Definiert man z.B. die Deckungsbeiträge auf der Basis "relativer Einzelkosten" wie Riebel, so benutzt man das Prinzip der Erfäßbarkeit, um die Kostenstruktur zu erläutern. Das muß schiefgehen. Das gilt sinngemäß dann, wenn man statt Grenzkosten "Direktkosten" sagt; also den amerikanischen Ausdruck "direct costs" wörtlich übersetzt. Die Amerikaner sagen zwar direct costs, sie meinen jedoch damit die Grenzkosten oder marginal costs.

Ähnlich ist das beim Wort "variable" Kosten. Man nimmt eine Erscheinungsform aus dem Bereich der Beeinflußbarkeit - nämlich das Verändern-können von Kosten - und benutzt es für die Definition der Kostenstruktur nach Grenzkosten oder Fixkosten. Auch das gibt Zweifel. So meint man dann, daß Werbekosten zu den proportionalen gehören, weil man Werbemaßnahmen ja schieben kann. Werbemaßnahmen gehören zu den Fixkosten, weil zur physischen Existenz eines Hektoliters Bier die Werbemaßnahme nicht nötig ist. Die Werbung soll dem Bier Marktkapazität bauen und eine Marke schaffen helfen. Aber Werbemaßnahmen sind kurzfristig beeinflussbar und erscheinen einem dann als "variabel".

Drei Beispiele zur Anwendung des Kostenwürfels

Eingetragen in den Kostenwürfel sind drei kleine Würfelchen für drei Kostenfälle. Das eine ist eine Anzeige in einer Wochenendausgabe einer Tageszeitung für eine bestimmte Biersorte. Es handelt sich um Fixkosten, weil nicht zur technischen Struktur des Produkts gehörig, sondern zum Ausbau der Markt-Kapazität (Investition in die Marktgeltung). Die Maßnahme gehört zu den Einzelko-

herauskommen. Der Fertigungslohn gehört ferner zu den auftragsweise erfaßbaren Kosten. Oftmals bestehen Lohnscheine je Arbeitsgang mit Vorgabezeiten, die also auch für die Auftragsnummer kontierfähig sind. Jedoch ist der Fertigungslohn nur mittelfristig beeinflussbar. Die Zahl der Köpfe der Belegschaft kann nicht wie eine Ziehharmonika zusammengezogen oder auseinandergedehnt werden je nach dem, wie es der Geschäftsgang gerade erfordert. Das heißt praktisch, daß in der Kosten-

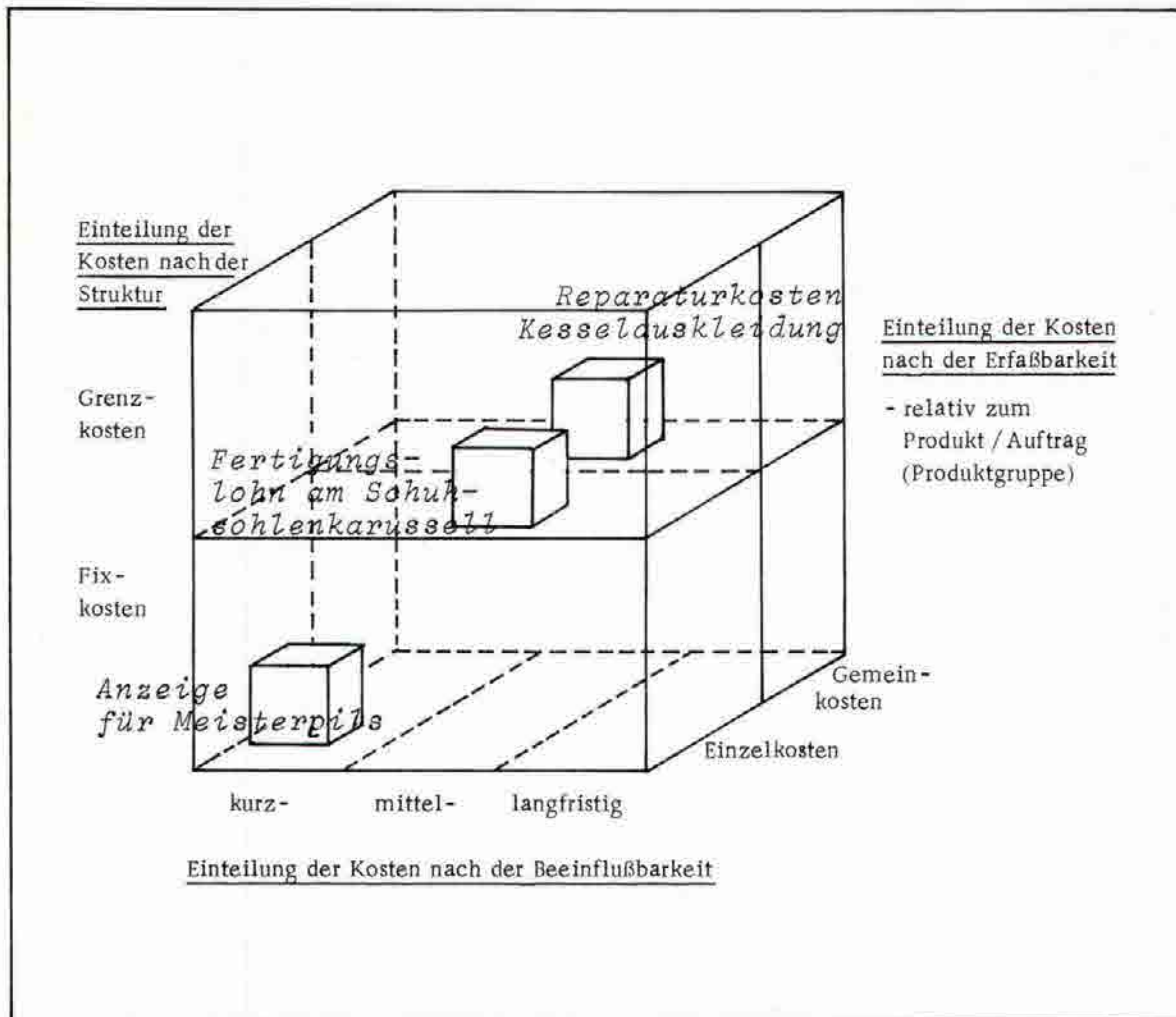


Abb. 3: CONTROLLER'S KOSTENWÜRFEL

sten z. B. der Sorte Meisterpils, weil es eine gezielt dafür eingesetzte Aktion ist und die Anzeigenrechnung als Beleg einzeln für diese Produktlinie kontiert werden kann. Und diese Maßnahme ist kurzfristig beeinflussbar.

Der Lohn der Mitarbeiter an einem Spritzkarussell für Schuhsohlen gehört in die Grenzkosten, weil ihre Tätigkeit am Stück erfolgt. Die Mitarbeiter nehmen z. B. aus den Formen die gespritzten Schuhsohlen heraus. Ohne diese Tätigkeit kann die physische Existenz des Produkts als Schuhsohle bestimmter Form und Qualität nicht

und Leistungsplanung der Fertigungslohn zu den proportionalen Kosten gehört. Indessen bei der Überleitung vom Kostenbudget in den Finanzplan ist Rücksicht zu nehmen darauf, daß die Reagibilität in der Zahl der Köpfe und damit in der Lohnsumme, die bezahlt werden muß, nicht so schnell erfolgen kann. Das heißt, daß im Controlling-Berichtswesen auf der Kostenstellenrechnung Abweichungen infolge schlecht ausgelasteter Kapazität entstehen (costs of idle capacity); die aber im Finanzplan zu be-

zahlen sind; in der Finanzsteuerung also keine wegfallenden Ausgaben bedeuten; es sei denn, es würden dafür besondere Maßnahmen eingeleitet.

Das dritte Würfelchen innerhalb des ganzen Kosten-Strukturbildes betrifft Reparaturkosten. Zum Beispiel kann es sich um die Auskleidung eines Kessels handeln. Dabei liegt eine verschleißbedingte Reparaturleistung vor. Der Kessel hält soundsoviele Chargen aus. Dann ist eine neue Auskleidung fällig. Das heißt also, daß der Wertgewinn im Produkt nur zu erkaufen war durch den Wertverzehr des Aggregats, der durch eine Reparaturleistung wieder auszugleichen ist. Deshalb gehören diese Reparaturkosten ihrer Struktur nach zu den Grenzkosten. Sie sind nur mittelfristig beeinflussbar, weil Reparaturleistungen dieses Typs vom Verfahren abhängig sind und von der Art der Maschinerie; also nur durch Investitionsentscheidungen geändert werden können. Erfassungstechnisch sind die Reparaturkosten Gemeinkosten. Es ist nicht möglich, einen Reparaturauftrag mit seinen Kosten auf die Partie zu kontieren, die gerade als letzte vor der Reparaturleistung in dem Kessel gefahren worden ist.

Reparaturkosten wären aber nicht generell proportional oder Bestandteile der Grenzkosten. Reparaturen können auch entstehen aus Unachtsamkeit oder weil Mitarbeiter schlecht eingearbeitet sind. Hier handelt es sich um ein Regie-Problem. Daraus folgt, daß die fixen Teile der Reparaturkosten in der Regel dort höher sein werden, wo empfindliche Spezialmaschinen mit elektronischen Steuerungsteilen stehen. Dort wirkt sich besonders aus, wenn z.B. Mitarbeiter nicht ausreichend eingearbeitet oder überwacht worden sind.

Kosten-Interpretationsliste

Gemäß Bild des Kostenwürfels in Abb. 3 läßt sich jeder vorkommende Kostenfall von drei Ecken her definieren oder "codieren": von der Struktur aus, nach der Beeinflussbarkeit und von der Erfassbarkeit her. Je nach dem, welche Information die Priorität hat, ist in der Liste der Abb. 4 dann das betreffende Merkmal zu benutzen. Es könnte empfehlenswert sein, in einem Controller- oder Kostenrechnungs-Handbuch in diesem Sinne eine "haus-eigene" Kosten-Interpretationsliste aufzustellen.

Abb. 4: Checkliste für einige der "unregelmäßigen Verben" unter den Kosten

Kostenart	Einteilung nach 1) Struktur	2) Beeinflussbarkeit	3) Erfassbarkeit (je Prod.)
Stück-Lizenz für Marketing oder Entwicklung	Fixkosten	langfristig	Einzelkosten
Stück-Lizenz für Fertigung	Grenzkosten	langfristig	Einzelkosten
Bier- oder Tabaksteuer	Erlösschmälerung	gar nicht	Einzelkosten
Frachten	a) bei Einzelfertigung Auftragsgrenzkosten	kurzfristig	Einzelkosten
	b) bei Serienfertigung Erlösschmälerung	kurzfristig	Gemeinkosten
Konstruktionsstunden	a) bei Offert-Arbeit Fixkosten	kurzfristig	teilweise Einzelkosten
	b) Auftrags-Ausführung Grenzkosten	mittelfristig	Einzelkosten
Garantiekosten	a) technisch bedingt: Grenzkosten	mittelfristig	Gemeinkosten
	b) Kulanzbedingt: Fixkosten f. Promotion	kurzfristig	Gemeinkosten

Kostenart	Einteilung nach 1) Struktur	2) Beeinflußbarkeit	3) Erfafbarkeit (je Prod.)
Entwicklungskosten (Grundlagenforschung)	Fixkosten	mittelfristig	Gemeinkosten
Anwendungstechnik für bestimmte Verfahren	Fixkosten	mittelfristig	Einzelkosten
Artikeldirekte Anzeigen	Fixkosten	kurzfristig	Einzelkosten
Firmenwerbung (Image)	Fixkosten	kurzfristig	Gemeinkosten
Maschinenbedienung Konfektionierung	Grenzkosten	mittelfristig	Einzelkosten
Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung bei Fertigungslöhnern	Grenzkosten	gar nicht	Einzelkosten
Bezahlte Fehlzeit wegen Krankheit	Fixkosten	mittelfristig	Gemeinkosten
Gehälter in Debitoren- buchhaltung	a) bei Industrie und Handel: Fixkosten	mittelfristig	Gemeinkosten
	b) in Büro für Lohn- dienstbuchhaltung: Grenzkosten	mittelfristig	Einzelkosten
Gehälter Arbeitsvor- bereiter	Fixkosten	mittelfristig	Gemeinkosten
Sachbearbeiter 'Ein- kauf' nach Waren- gruppen	Fixkosten	mittelfristig	Einzelkosten
Schadensbearbeitung von Versicherungs- fällen	a) im Versicherungs- betrieb: Grenzkosten	mittelfristig	Einzelkosten je Sparte
	b) beim Versicherungs- nehmer: Fixkosten	kurzfristig	Gemeinkosten
Artikeltypische Modellkosten (nicht verschleiß- bedingt)	a) bei Auftragsproduk- tion nach Kunden- wunsch: Auftrags-Grenzkosten	kurzfristig	Einzelkosten
	b) Kraft eigener Idee bei Serienfertigung: Fixkosten	nicht mehr	Einzelkosten
Stornokosten, wenn Vertrieb über Handel und Direct Mail	Fixkosten, weil mit der Organisation des Ver- triebswegs verknüpft	mittelfristig	Gemeinkosten; Einzelkosten nur je Vertriebsweg

Die Erfafbarkeit als Einzelkosten bezieht sich jeweils auf das Produkt oder die Produktlinie

Kostenart	Einteilung nach 1) Struktur	2) Beeinflußbarkeit	3) Erfäßbarkeit (je Prod.)
Stornokosten im Versandhandel	Grenzkosten	kurzfristig	Einzelkosten
Bezugsfrachten z. B. ostasiatische Kunstgegenstände im Handel	Grenzkosten (kausal verknüpft mit physischer Verfügung über die Ware)	kurzfristig (je nach Vertragsabschluß)	Einzelkosten
Provisionen für Vertreter	Erlösschmälerung (Preisverpackung)	mittelfristig	Einzelkosten
Inkassoprovision mancher Versicherungs-Agenten	Fixkosten (organisationsbe-dingt)	mittelfristig	Gemeinkosten je Sparte, wenn man-che es haben, ande-re nicht
Schadenskosten (Assekuranz)	Grenzkosten	mittel- bis langfristig	Einzelkosten
Überstundenzu-schläge	a) im Serienbe-trieb: Grenz-kosten	kurzfristig	Gemeinkosten
	b) bei Kundendienst-bereitschaft: Fixkosten	mittelfristig	Gemeinkosten
Ingenieurgehälter (im Ingenieur-Unternehmen)	a) geleistet aufs Man-dat zur Ideenpro-duktion: Grenz-kosten	mittelfristig	a) Einzelkosten
	b) geleistet zur Acquisition: Fixkosten		b) Gemeinkosten, teilweise auch Auftrags-Einzel-kosten

Effizienzzraten für Fixkosten

Häufig ist es üblich, Werbekosten in einem Prozentsatz vom Umsatz zu planen. Sinngemäß kann das auch für Entwicklungskosten geschehen. Damit werden aber keine "proportionalen" Kosten begründet. Es handelt sich hier um die Überprüfung von Regiemaßnahmen auf ihre Angemessenheit hin; ausgedrückt im Verhältnis zur Umsatzleistung.

Mit anderen Worten: derartige Prozentzahlen sind Leistungskennzahlen oder Standards of Performance für Regiefunktion. Es wird damit ausgedrückt, welchen Wirkungsgrad die Planungs- und Steuerungsfunktion des Management besitzt.

Man darf also nicht darüber stolpern, wie Kosten formuliert oder vereinbart sind. Wesentlich ist die dahinter liegende Kausalität; also der Grund, aus dem heraus die Kosten entstehen. Es besteht eben immer

wieder die Gefahr, daß man lediglich am Symptom sich orientiert und nicht an dem, was die betreffenden Kosten auslöst.

Das gilt z. B. auch für Kosten vorbeugender Instandhaltung. Hier wird leicht gesagt, daß diese Kosten doch deshalb fix seien, weil sie längerfristig geplant und vorgegeben sind. Das wäre genauso sinnvoll wie die Äußerung, daß der Grund eines Sees flach sein müßte, wenn auch die Oberfläche flach ist. Es kommt nicht darauf an, wie Reparaturkosten disponiert sind, Vorbeugende Instandhaltung soll eben außer den Reparaturkosten noch zusätzliche Stillstandskosten und Produktions-Ausfälle vermeiden helfen. Maßgeblich für die Zuordnung zu Grenzkosten und Fixkosten ist nach der hier vertretenen begrifflichen Untermauerung der Grund, aus dem die Kosten entstehen. Handelt es sich um Ausgleich eines produktionsbedingten Wertverzehr, so gehören die Reparaturkosten - egal wie sie disponiert werden - in die Grenzkosten.

CONTROLLING UND CONTROLLER

von Dipl.-Kfm. Dr. Albrecht Deyhle, Gauting

Das Controlling ist derzeit "in". In schlechteren Zeiten finden die Kosten wieder mehr Beachtung. Außerdem wird einem klar, was man nicht rechtzeitig genug gedacht und entsprechend geplant hat. "Vorne gerührt, brennt eben hinten nicht an". Nur kommt einem häufig erst zu spät in den Sinn, daß man vorne hätte besser rühren sollen. Aber es ist wie beim Arzt. Man geht hin, wenn es schon weh tut.

Das Controlling zu machen, ist Manager-Funktion

"Bei uns müssen Sie alles medizinisch sehen"; "Hauptsache, daß die Maschine perfekt läuft" - diese beiden Äußerungen eines gelernten Arztes in einem pharmazeutischen Unternehmen oder eines gelernten Ingenieurs in einer Maschinenfabrik charakterisieren den Fachmann. Sie kennzeichnen die Branche, das Metier, die Art der Problemlösung, die ein Kunde von einem Unternehmen bekommen kann.

Solche Bemerkungen kennzeichnen aber noch nicht das, was typisch ist für die Manager-Funktion. Unabhängig von dem, was man gelernt hat, und unabhängig von der Funktion, die ein leitender Mann im Unternehmen ausübt - im Verkauf, in der Produktion, in der Materialwirtschaft, in der Entwicklung - sowie unabhängig von der Hierarchie ist die Manager-Funktion ein Prozeß eigener Art: zum einen eine Führungsfunktion; auf der anderen Seite eine Planungsfunktion.

So ist es heute die Regel, daß nicht mehr der Chef sein kann, der auf einem Sachgebiet der

beste Experte ist. Jeder Vorgesetzte hat Mitarbeiter, die ihrerseits eine Aufgabe erfüllen, von der sie mehr verstehen als ihr Vorgesetzter. Wie soll man also dann solche Experten führen? Sichtbar wird, daß die Führungsfunktion eine Aufgabe eigener Art darstellt; daß also nicht schon die Fachkennerschaft dafür ausreicht.

Auf der anderen Seite kann man sich nicht erlauben, beim medizinischen Betrachten oder beim technischen Gelingen eines Verfahrens die Kosten außer Acht zu lassen. Zur Manager-Funktion gehört bei dem, was man macht, eine Ausgewogenheit von "Output" und "Input". Die Manager-Funktion muß den Prozeß von Zielsetzung, Planung und Steuerung realisieren. Und zu den Zielen gehören die Zahlen.

Zielsetzung, Planung und Steuerung = Controlling

"Ich möchte einmal gerne nach Zürich kommen", ist kein Ziel, sondern ein Wunsch. Wenn das ein Ziel werden soll, müßte ein Tag und eine Uhrzeit bestimmt sein. Ziele müssen konkret definiert sein in quantitativen Größen. Auch Ziele zu finden, ist übrigens eine Planungs-Funktion. Ziele fallen nicht einfach vom Himmel, sondern sie müssen von der Front her erarbeitet sein. Der Prozeß der Zielfindung ist dabei gleichzeitig eine Führungsfunktion.

Im engeren Sinn ist dann zu planen, wie ein Ziel erreicht werden soll. Mit welchem Verkehrsmittel soll die Reise nach Zürich gemacht werden. Welcher Zeitbedarf ist nötig, welche Kosten erforderlich, welche Maßnahmen müssen vorbereitet wer-

den. Angenommen, man entscheidet sich dafür, mit dem Auto von München nach Zürich zu fahren. Die Abfahrtszeit wird festgelegt. Sie enthält praktisch ein Budget in Stunden.

Niemand kann aber so planen, daß alles bereits berücksichtigt wird, was passieren kann. Natürlich wird man auch bei der Reiseplanung wie bei einer Marktplanung Analysen machen über die voraussichtliche Verkehrssituation, wird sich Informationen beschaffen, seitherige Erfahrungen berücksichtigen. Aber man kann beim Zeitbudget einer Reise nicht schon planen, wo man bremst oder wo man einen anderen Verkehrsteilnehmer überholen kann.

Die Situation jeweils vor Ort zu meistern, bringt den Vorgang der Steuerung oder des Controlling. Er ist verknüpft mit einer ständigen Hochrechnung in der Art: "Wieviel Kilometer sind noch zu fahren, wieviel Zeit ist noch verfügbar, ist die Fahrweise zu ändern; ist das Ziel nicht zu erreichen, wer muß am Zielort von einer Verspätung rechtzeitig verständigt werden?"

Zielmaßstäbe für Manager im Verkauf wären Umsatzzahlen, Deckungsbeiträge, Distributionsgrade. Zielmaßstäbe für Manager in der Produktion sind die Einhaltung von Rezepturen und Stücklisten, die Einhaltung von Standardzeiten und Ausbeuten, die Einhaltung einer bestimmten Kapitalbindung bei den Halbfabrikaten, die Sicherstellung der vereinbarten Termine für die Aufträge. Zielgrößen für den Einkauf wären die geplanten Einstandspreise, für die Administration bestimmte Kennzahlen wie Anzahl Kundenkonten in der Debitorenbuchhaltung, Fluktuationsrate im Personalbereich, Liefertermin für Monatsberichte an einem bestimmten Arbeitstag des Folgemonats. In solchen Zielmaßstäben wären über die Planung Sollvorgaben zu erarbeiten. Aus dem Vergleich von Soll und Ist sind Korrekturzündungen oder Gegensteuerungs-Maßnahmen einzuleiten sowie von daraus auch wieder der Prozeß einer neuen Zielfindung in Gang zu setzen. Dies wäre zu verstehen unter Controlling. Es ist eine Manager-Funktion für den Mann in der sogenannten "Linie".

Die Rolle des Controllers als Planverkäufer

Was macht aber dann eigentlich ein Controller? Die Controller-Funktion ließe sich von zwei Ecken aus definieren:

1) Der Controller hätte dafür mit einem Informationsdienst zu sorgen, daß die Kosten gedeckt werden und die Unternehmung Gewinn erzielt (oder Verlust verhindert). Also ist der Controller ein Lieferant für Zahlen. Gewinn und Kostendeckung sind Ziele in Zahlen, die zu jeder Manager-Aufgabe passend zu formulieren sind.

2) Der Controller ist kein Kontrolleur, sondern er hat dafür zu sorgen, daß jeder sich selber kontrollieren kann. Controlling ist Selbstkontrolle. Das setzt voraus, daß geplant wird. Dabei ist Planung keine Begrenzung von Freiheit, keine Zwangsjacke. Im Gegenteil: durch die Planung wird für einzelne Mitarbeiter Freiraum geschaffen; ein Gärtlein definiert, in dem jeder selber zuständig sein kann. Ein Mitarbeiter, der es versteht, realistisch zu planen, nach Plan zu arbeiten und sich bei Abweichungen beizeiten zu melden, kann viel mehr sich selber überlassen werden als ein anderer Kollege, der nicht plant und deshalb von seinem Chef stets persönlich kontrolliert werden muß.

Schwer ist es, die Rolle des Controllers mit einem Wort auszudrücken. Am besten paßt vielleicht immer noch die Bezeichnung "Planverkäufer". Ein Verkäufer wartet nicht, bis seine Kunden etwas bei ihm bestellen. Er geht selber auf den Kunden zu, nimmt die Klinke in die Hand, versucht den Fuß in die Türe zu stellen. So sind die Informationen des Controllers auch Bringschulden. Er muß auf die Manager zugehen, er muß "dafür sorgen, daß geplant wird".

Verantwortlichkeit des Managers ist, was geplant wird. Verantwortlichkeit des Controllers ist, daß geplant wird. Controller üben also eine betriebsökonomische Gewissensfunktion aus. Ein gutes Gewissen muß aber auch zwicken. Nicht dasjenige Gewissen ist das beste, von dem man nichts merkt. Controller sind wie "Beichtväter". Ein Manager sollte sich von seinem Controller auch "abklopfen" lassen.

Das Rechnungswesen, das der Controllerbereich bereithält - die Managementrechnung, die Betriebsbuchhaltung, das interne Rechnungswesen - ist folglich eine Veranlassungsrechnung. Aus den Zahlen der Managementrechnung heraus ist ein Einstieg zu finden in Maßnahmen (sachbezogen) und zu den für diese Maßnahmen zuständigen Gesprächspartnern (personenbezogen).

Zusammenspiel zwischen Manager und Controller im Modellbeispiel

Nehmen wir an, bei irgend einem Produkt seien bisher monatlich 1000 Tonnen verkauft worden. Der Preis dafür war netto DM 1000, -- je Tonne bei einem Einstandspreis von DM 700, --. Dadurch wurde aus diesem Programm monatlich ein Deckungsbeitrag (Rohhertrag) von DM 300.000, -- erzielt. Jetzt kommt der dafür zuständige Verkaufsleiter auf die Idee, durch die Maßnahme der Preissenkung ein zusätzliches Absatzvolumen zu erreichen. Sein Vorschlag zur Preissenkung ist 10 %.

Was soll der Controller darauf antworten? Soll er das verbieten? Der Controller müßte zu- erst einmal als Planverkäufer ver- anlassen, daß der Verkaufsleiter nicht nur sei- ne Absatzmenge und seinen Marktanteil im Auge hat, sondern auch seinen Deckungsbeitrag. Dies entspricht der Lotsenfunktion des Controllers in Richtung des Zieles Kostendeckung und Gewinn. Umsatz machen könnte man ja auch noch, wenn unter Einstandspreis verkauft würde.

Der Controller errechnet zur Sicherung des Deckungsbeitrags - Besitzstandes ein Mindestziel wie folgt: Besitzstand an Deckungs- beitrags DM 300.000, --. Diese Zahl dividiert durch den neuen Deckungsbeitrag je Tonne von 200, -- nach der Preissenkung von 10 % ergibt einen erforderlichen Absatz von 1.500 Tonnen. Um die Preissenkung von 10 % zu kompensieren, ist also eine Mengensteigerung von 50 % erforderlich. Und dabei wird erst gleich viel Deckungsbeitrag verdient wie bisher ("Besitzstand").

Angenommen jetzt, der Verkaufs-Manager würde der Auffassung sein, daß er mit der Preissenkung 30 % mehr Menge machen kann; nicht jedoch die vom Controller nahegelegte 50 %ige Absatzstei- gerung. Was soll jetzt der Controller tun? Ist er zuständig, eine solche Maßnahme jetzt gutzu- heißen, abzusegnen oder zu widerrufen. Kann er es verbieten?

Zuständig für das, was geplant wird, ist der Ver- kaufs-Manager. Aber der Controller kann Aufschub erwirken - und zwar in mehr- facher Hinsicht:

Aufschub erwirken durch Controller

1) Er könnte nach den Regeln des Management by exception erst einmal eine höhere Stelle verständigen - bzw. veranlassen, daß diese verständigt wird. Diese Art von Aufschub erwirken ist aber für den "Goodwill" des Controllers kritisch. Das kann leicht darauf hinauslaufen, daß ein Con- troller die Rolle des Angebers spielt. "Herr Lehrer, ich weiß was".

2) Der Controller könnte nach dem Prinzip "Mo- ment mal" veranlassen, daß zusätzliche Al- ternativen durchdacht werden. Wie ist es bei einer Preissenkung von 5 %? Kann stattdessen nicht besser eine Marketing-Maßnahme im Sinne von Promotion, verbessertem Kundendienst vorgesehen werden?

3) Würde mit 10 % Preissenkung eine nur 30 %ige Steigerung des Absatzes erreicht werden können, so wäre ein Gewinn im Markt erkaufte mit einem Verzicht auf Deckungs- beitrags. Das mag sinnvoll sein, wenn es darauf

hinausläuft, daß man einen Anlauf nimmt, um eine größere Markthürde zu überspringen. Infolge- dessen müßte der Controller als Planverkäufer hier dafür sorgen, daß eine Mehrjahresplanung aufgestellt wird. Wie wirkt die bessere Positi- on im Markt sich in späterer Zeit auch wieder auf eine verbesserte Ertragsposition aus?

4) Wieder nach dem Prinzip "Moment mal" könn- te der Controller erst andere Funktionen mit einschalten. Vielleicht ist es möglich, als Folge der 30 %igen Mengensteigerung im Ver- kauf die Rohstoffe günstiger einzukaufen oder auch rationeller zu produzieren? Der Controller müßte also den Einkauf hinzuholen, die Produk- tion, vielleicht auch die Entwicklung. Eventuell ist eine Ersparnis nur möglich, wenn auch eine Produktänderung herbeigeführt wird. Hier würde dann der Controller zu wirken haben als Team- Moderator.

Themen-Matrix für die Controller-Arbeit

Die Controller-Aufgaben lassen sich in Form der folgenden Tabelle illustrieren. Einmal hätte näm- lich der Controller eine Aufgabe im Sinne der Werkzeugmacherei. Er müßte Werkzeuge liefern und in der Lage sein, sie zu produzieren. Es handelt sich einerseits um die Werkzeuge des Rech- nungswesens, andererseits um Planungswerkzeuge und zum dritten um den Werkzeugkasten für die Führung durch Ziele.

Dazu tritt aber die Einrichter-Funktion bei der Anwendungspraxis der Werkzeuge im Ver- kauf, in der Produktion, in der Administration.

Werkzeug- Einsatz- gebiete	System der Managementrechg.	System der Unternehmensplg.	System der Führung durch Ziele
3 Beispiele: Profit Centers im Verkauf	Stufenweise Deckungsbeitrags- rechnung	Maßnahmen-Katalog zur Deckungsbeitrags- Verbesserung	Klärung von Aufgaben und Kompetenzen
Werks-Controlling	Kostenstellen- rechnung mit proportionalen und fixen Kosten	Arbeitsablauf-Analyse im Betrieb, Planung Standzeiten, Werkzeuge	Definition: Kosten- stellenleiter: Matrix- prinzip im Werks- Controlling
Controlling fixe Kosten	Kostenstellen- rechnung mit Einzelkosten, Kennzahlenrechnung	Arbeitsverteilungs- analyse; Maßnahmen- Katalog; Strategische Planung	Beeinflussbarkeit ab- grenzen; mit Kompe- tenzen die Einzel- kosten definieren

Abb.: Controller's Themenmatrix

Organisation des Controller-Bereichs

Aus der Themen-Matrix folgt auch, was organisatorisch zum Controller-Bereich gehören müßte. Hier wäre einzuordnen

- 1) das interne Rechnungswesen mit den Bereichen Erfolgsrechnung, Kostenstellenrechnung, Kalkulation, Wirtschaftlichkeitsrechnung.
- 2) die Betreuung der Unternehmensplanung.
- 3) Organisation und EDV als der "Apparat" der Werkzeugmacherei.

Wesentlich für die Controller-Funktion ist, daß sie sich zu kümmern hätte einmal um das Zahlenhandwerk des internen Rechnungswesens und andererseits um die Unternehmensplanung. Die Management-Rechnung ist eine Aufforderungs-Rechnung zur Planung. Die Zahlen sind als Budgets Bausteine im Planungsgebäude und sind Maßstäbe für die Definition von Zielen.

Im Finanzbereich sollten folglich zusammengefügt sein der Bereich der Finanzen (Finanzbeschaffung, Finanzdisposition), die Betreuung der Steuern, die Finanzbuchhaltung, die Aufstellung des Jahresabschlusses, die externe Berichterstattung, die Mitwirkung bei externen Prüfungen. Diese Aufgabentrennung entspricht nicht dem überwiegenden Vorgehen in der amerikanischen Praxis. Dort ist der Treasurer meistens der Finanzier und der Controller der Rechnungs-Chef insgesamt. Es hat sich aber in der Praxis als störend herausgestellt, jedenfalls in der europäischen Praxis, wenn der Controller sowohl den Jahresabschluß der Buchhaltung als auch die Planung zu betreuen hat. Meist kommt dann vor lauter Abschlußterminen die Planung zu kurz. Hier reklamiert ja auch keiner, wenn man nicht rechtzeitig plant.

Dezentrale und zentrale Controller

Damit der Interpretationsdienst der Controller-Arbeit möglichst "hautnah" und schnell den praktischen Fragestellungen nachkommen kann, werden dezentrale Controller-Funktionen "eingepflanzt"; sei es als divisionale oder Sparten-Controller, sei es als Vertriebs-Controller oder als Werks-Controller. Organisatorisch sieht das dann so aus, daß ein solcher dezentraler Controller disziplinarisch dem jeweiligen Spartenleiter, Werksleiter oder Vertriebsleiter unterstellt ist. In der sogenannten "dotted line responsibility" - der fachlichen Unterstellung - ist er dem zentralen Controller zugeordnet. Die Vorteile einer solchen Lösung liegen einmal in der Sache. Der dezentrale Controller ist mehr "am Markt". Er kennt die Fragen besser, kann schneller reagieren, trifft sich schneller mit den zuständigen Managern. Der andere Vorteil ist personenbezogen. Ein divisionaler oder dezentraler Controller "gehört dazu"; hat den "Stallgeruch",

Wie so häufig im Leben haben Vorteile gleichzeitig aber auch Nachteile. "Wo Licht ist, ist auch Schatten". Die sachliche Nähe bedeutet leicht auch Befangenheit. Ein dezentraler Controller stellt manches vielleicht nicht mehr in Frage. Er hat auch schon die Scheuklappen seines Ressorts sich angeeignet. Daß ein dezentraler Controller eher "dazugehört", kann den Nachteil haben, daß man sich von ihm nichts sagen läßt. Vielleicht "hält sich der Spartenleiter seinen Controller" - als bequemen Rechenknecht oder Berichteschreiber. Wie gesagt, ein gutes betriebsökonomisches Gewissen muß auch zwicken.

Um solche Nachteile aufzufangen, ist die fachliche Unterstellung eines dezentralen Controllers unter den zentralen Controllerbereich gedacht. Vom Zentralbereich kämen fachliche Richtlinien in der Gestaltung des Rechnungswesens, im Aufbau der Budgets, im Terminablauf für die Planung sowie auch in Verhaltensgrundsätzen in der Art, was in einem Hause als "controller-like" empfunden wird.

Ich bin der Controller, aber das weiß keiner

Man muß bei der Controller-Funktion wie auch sonst oft auseinanderhalten zwischen Bezeichnung und Begriff. Controller ist eine Bezeichnung, die sich herumgesprochen hat. Man benutzt das Wort Controller als Modellausdruck, um zu definieren, worum es sich handelt. Welche Werkzeuge gehören dazu, welche Arbeitsweise ist verlangt, welche Rolle ist gemeint. Aber in der Praxis wird die Controller-Funktion häufig anders bezeichnet. Sehr häufig kommt als Realbezeichnung für die Controller-Aufgabe "betriebswirtschaftlicher Bereich" vor. Oder man umschreibt die Controller-Funktion mit Planung und Information oder Planung und Ergebnisrechnung. Hinter Ausdrücken wie Administration oder kommerzieller Dienst verbirgt sich häufig die Controller-Funktion. Vieles wird auch von seiten der Revision aus erfüllt. Oder die Controller-Funktion sitzt einfach auf dem Stuhl des Mannes vom Rechnungswesen. Auch ein Buchhalter kann wie ein Controller wirken, sobald er nicht nur mit seinen Zahlen festhält, was geschehen ist, sondern mithilft bei der Planung dessen, was geschehen soll. Es kommt nicht darauf an, wie man es nennt; sondern was der Betreffende daraus macht.

Controlling ist auch eine Philosophie

Controlling hat also vieles gemeinsam mit Marketing. Auch Marketing zu machen ist nicht Sache von ein paar Marktexperten, sondern eine Funktion, die jeden angeht. Marketing ist auch eine Philosophie; nämlich das Geschehen vom Kunden her zu betrachten - empfängerorientiert. So ist es auch beim Controlling. Auch das ist eine Philosophie oder eine Mentalität. Es geht um die Realisierung planmäßigen Arbeitens und zielorientierten Führens. ■

DAS

AMERIKANISCHE BERICHTSSYSTEM

von Dipl.-Volksw. Jan F. Noest, M.A., Springe am Deister



Jan F. Noest ist Controller bei der Firma Deaion GmbH in Laubach. Verantwortungsbereiche sind Buchhaltung, Kostenrechnung, EDV, Personal, Verkaufsverwaltung sowie Koordination der dänischen und österreicherischen Tochtergesellschaften. Frühere Tätigkeiten als Budgetspezialist, Controller und Liquidator.

I. Zur Begriffsbestimmung

Um einen Ausgangspunkt für die Beschreibung des amerikanischen Berichtssystems zu gewinnen, ist es aufschlußreich, das Wort "reporting" zu befragen. "Reporting heißt in Amerika zweierlei: erstens die Informationsübermittlung, die eigentliche Berichterstattung im engeren Sinne - eben das, was wir hierzulande unter "Berichtssystem" verstehen; zweitens aber einen Sachverhalt der Organisation, nämlich die Unterordnung eines Menschen unter einen Vorgesetzten, das "Berichterstattungs-pflichtig" oder "Rechnenschaft-schuldig" sein. Während der Deutsche seinem Vorgesetzten "unterstellt" ist, "berichtet" der Amerikaner an die nächsthöhere Ebene. Daß beide "Reporting"-Aspekte ineinander übergehen, zeigt ein Blick auf viele amerikanische Stellenbeschreibungen ("job descriptions"), die in der Vorlage regelmäßiger Berichte an Vorgesetzte den Kern eines Jobs sehen.

II. Der organisatorische Aspekt

Obwohl das amerikanische Berichtssystem im engeren Sinne nicht unbedingt mit einer bestimmten Unternehmensorganisation steht und fällt, wird es dennoch von bestimmten Eigenarten des typischen amerikanischen Unternehmensaufbaus begünstigt. Hier ist an erster Stelle die für unsere Begriffe sehr einfache Gliederung eines amerikanischen Unternehmens mit mehreren Betriebsstätten zu nennen. Während das deutsche Unternehmen häufig aus mehreren rechtlich selbständigen Betrieben mit jeweils eigenen Geschäftsleitungen besteht, ist in Amerika alles in einer Rechtsperson, eben der "Corporation", vereinigt,

so daß die einzelnen Betriebsstätten - außer im produktionstechnischen Sinne - wenig Selbständigkeit haben. Ein Beispiel aus der Bundesrepublik für diese amerikanische Konstruktion ist die dem General-Motors-Konzern angehörende Firma Adam Opel AG, Rüsselsheim/Main, die in Bochum ein großes, aber rechtlich unselbständiges Werk unter der Bezeichnung "Adam Opel AG (Rüsselsheim), Werk Bochum" betreibt. Diese mangelnde Selbständigkeit der amerikanischen Konzernbetriebe begünstigt nun zweifellos die direkte Einflußnahme seitens der übergeordneten Unternehmensleitung. Während z. B. der Geschäftsführer einer deutschen GmbH Rechte (etwa das Hausrecht) und Sorgfaltspflichten hat, die er gegebenenfalls sogar gegen die Muttergesellschaft geltend machen kann bzw. muß, hat der General Manager einer Fabrik in den USA nicht einmal diese beschränkte Unabhängigkeit seinem Hauptquartier gegenüber.

Diese Möglichkeit der direkten Einflußnahme wird von den Amerikanern im allgemeinen voll ausgeschöpft. Denn es handelt sich nicht nur um Wahrung von Disziplin, sondern um möglichst weitgehende Gleichschaltung aller Niederlassungen im Interesse einer Vergleichbarkeit derselben. Der Amerikaner hält nicht viel davon, durch isolierte Betrachtung eines einzelnen Betriebes festzustellen, ob dieser "gesund" sei. Er braucht den Vergleich, und zwar nicht nur mit Plänen, Budgets, Ergebnissen früherer Jahre, usw. (wörtlich unter die Rede sein wird), sondern auch mit anderen Betrieben. Im Falle einer Firma, die nur aus einem Betrieb besteht, wird - weitgehender als bei uns - der Vergleich mit fremden Betrieben an Hand von Branchenstatistiken durchgeführt.

Procedures werden festgelegt

Um alle Niederlassungen eines Konzerns auf einen einheitlichen Nenner zu bringen, werden nicht nur z. B. Qualitätsrichtlinien für das Produkt genauestens formuliert. Es werden auch umfangreiche "Procedures" festgelegt, um das Zahlenwerk aller Betriebe gleichzuschalten und damit den zwischenbetrieblichen Vergleich zu einem immer feineren Erkenntnisinstrument zu gestalten. Zu einem wesentlichen Teil bestehen diese "Procedures" aus Definitionen von Kostenarten, Klassifizierungen des Anlagevermögens, Meßzahlen, usw. Sie werden fortwährend überprüft, verbessert und erweitert und stellen eine beträchtliche Investition dar. Daneben gibt es in größerem Umfang als bei uns üblich - betriebsinterne Anweisungen, die u. a. die Anwendung der überbetrieblichen "Procedures" auf die örtlichen Verhältnisse gewährleisten. Diese Anweisungen sind nicht mit den bei uns gelegentlich vorkommenden militärisch gefärbten Hausordnungen zu verwechseln, die sogar dem Büroangestellten genau vorschreiben, wie er sich an seinem Arbeitsplatz zu verhalten hat (etwa: "Tischrechner sind mit der linken Hand zu bedienen").

Die Durchführung dieser "Procedures" wird in vielen Fällen durch konzerneigene Revisoren regelmäßig überprüft. Die Revisoren können jüngere Fachkräfte sein, die sich mit einer solchen Tätigkeit für einen leitenden Posten qualifizieren wollen. Überprüft wird erstens, ob die Richtlinien im Prinzip befolgt werden, d. h. etwa ob richtige Abschreibungssätze beim Anlagevermögen angewandt wurden; ob die Wertberichtigung der Forderungen richtig vorgenommen wurde; ob die Bestände richtig bewertet sind; ob die Garantierückstellung richtig gebildet wurde; ob der ausstehende Urlaubsanspruch richtig abgegrenzt wurde. Zweitens aber werden Fragen der Organisation untersucht, so z. B. ob innerhalb der Buchhaltung die Arbeiten so auf die einzelnen Mitarbeiter verteilt sind, daß Fälschungen der Bücher möglichst erschwert werden (z. B. darf der Kassenverwalter nicht auch Buchungen auf Hauptkonten vornehmen). Ebenfalls ist es wichtig, daß die Monatsabschlüsse sauber vorgenommen werden. Hierzu gehören die Rückstellungen für noch nicht erhaltene Rechnungen und die Abstimmung des Umsatzes mit den Bestandsabgängen. Es wird sowohl nach solchen Fehlern gesucht, die in gutem Glauben begangen wurden, als auch nach solchen, die auf Unehrlichkeit zurückzuführen sind. In europäischen Niederlassungen amerikanischer Konzerne ist man oft befremdet über diese, als unnötiges Mißtrauen empfundene Einstellung der Revisoren.

Sonderstellung des Finanz- und Rechnungswesens

Die bisher erwähnten organisatorischen Besonderheiten des amerikanischen Berichtssystems gipfeln in der Sonderstellung des Finanz- und Rechnungswesens. Dieses ist im allgemeinen nicht dem General Manager (Geschäftsführer) der örtlichen Niederlassung unterstellt, sondern dem entsprechenden Fachbereich auf der nächsthöheren Verantwortungsebene (etwa: der Department- oder Division-Ebene). Beim General-Motors-Konzern, dessen Organisation als wegweisend gilt, kann man dieses Prinzip der Abkopplung des Rechnungswesens auf verschiedenen Ebenen verfolgen. An der Konzernspitze ist das Rechnungswesen der Anweisungsbefugnis des für alle übrigen Bereiche zuständigen Präsidenten entzogen und dem Aufsichtsratsvorsitzenden ("Chairman of the Board") unmittelbar unterstellt. Dieser wird hiermit zum mächtigsten Mann im Konzern. Auf unterster Ebene wiederum: das Rechnungswesen des Opel-Werkes in Bochum ist nicht dem dortigen kaufmännischen Leiter, sondern dem Rechnungswesen des Firmenhauptquartiers in Rüsselsheim untergeordnet.

In diesem, der örtlichen Hierarchie abgekoppelten Rechnungswesen ist der oberste Mann der "Controller" (nicht mit dem deutschen "Kontrollleur" zu verwechseln). Er ist die Schlüsselfigur des amerikanischen Berichtssystems. Es gibt ihn neuerdings auch in einigen deutschen Firmen, aber dann meist mit engerem Verantwortungsbereich (z. B. ohne die eigentliche Buchhaltung) und einem ortsansässigen kaufmännischen Leiter untergeordnet. Typisch für den amerikanischen Konzern ist jedoch die Unterordnung sämtlicher Bereiche des Finanz- und Rechnungswesens unter den Controller, der wiederum nicht dem örtlichen Geschäftsführer, sondern dem Controller auf der nächsthöheren Ebene fachlich verantwortlich ist. Es besteht zwar ein Zusammenhang zwischen dem Controller und dem Geschäftsführer: dieser läßt sich immer wieder von jenem beraten und überhaupt arbeiten beide eng zusammen. Aber von einem Vorgesetztenverhältnis im gängigen Sinne kann nicht die Rede sein. Es kann durchaus vorkommen, daß der Controller laut Stellenbeschreibung verpflichtet ist, darauf zu achten, daß der General Manager seine Vollmachten nicht überschreitet. Diese können sehr scharf abgegrenzt sein, z. B. in Bezug auf die Höhe der Investitionen, die ohne höhere Genehmigung getätigt werden dürfen; in Bezug auf das Veräußern von Anlagevermögen der Firma; in Bezug auf die rechtliche Bindung der Firma durch langfristige Verträge (etwa: Versicherungspolice oder Bindung an Rohstofflieferanten).

Für den Controller selbst am allerwichtigsten ist allerdings die Beschränkung, die dem General Manager in der Personalpolitik auferlegt wird. Nicht nur darf dieser weder den Controller noch dessen maßgebliches Personal entlassen, sondern auch die Vergütungen des Controllers sind seinem Einfluß entzogen. Auf diese Weise ist der Controller in mancher Hinsicht der "verlängerte Arm" der Hauptverwaltung, was unzweifelhaft zu Reibungen mit dem General Manager führen kann und mitunter tatsächlich auch führt. Bis zu einem gewissen Grade ist es ja gerade die Aufgabe des Controllers, sich unbeliebt zu machen. Aber genauso gibt es Beispiele glänzender Zusammenarbeit, indem sich beide Funktionen bestens gegenseitig ergänzen.

Kooperation durch Planung

Ein wichtiges Gebiet der Kooperation zwischen Geschäftsleitung und Controller ist die Planung. Im Gegensatz zur traditionellen Buchhaltung, die eine zwar unentbehrliche aber rein registrierende Funktion hat, ist im amerikanischen Rechnungswesen der Zukunftsaspekt besonders stark ausgebaut. Somit ist der Geschäftsleitung ein wichtiges Planungsinstrument in die Hand gegeben, das aus dem Entscheidungsprozeß nicht wegzudenken ist. Dies bedeutet aber gleichzeitig eine Möglichkeit für den Controller, die Geschäftspolitik unauffällig, aber deswegen nicht weniger wirksam zu beeinflussen.

Dieser Einflußnahme kommen in Amerika zwei gewissermaßen weltanschauliche Faktoren zugute. Einmal hat in amerikanischen Industrieunternehmen der Kaufmann ohnehin den Vorrang vor dem Techniker. Dies hat zweifellos historische Wurzeln. Anders als in Deutschland, wo viele heutige Großunternehmen (Bosch, Krupp, Voith) als kleine Handwerksbetriebe anfangen und schließlich den Anschluß an den Weltmarkt fanden, war damals in Amerika - man denke etwa an Rockefeller - der "Business Man", der aus einer günstigen Situation durch energisches Zupacken Geld zu machen verstand, die beherrschende Figur⁴⁾. Und so hat es heute der Controller eines dortigen Unternehmens wohl etwas leichter, sich gegen etwaige Vorurteile der Techniker durchzusetzen.

Zum zweiten neigt der Amerikaner dazu, den Entscheidungsprozeß ("decision-making") und die Tatsachenermittlungen ("fact-finding") als sehr eng miteinander verbunden zu sehen. Es gibt einen bekannten Ausspruch eines General-Motors-Chefs: "Once you've got the facts, you've got the decision" (zu Deutsch etwa: sobald die Tatsachen feststehen, ist die Entscheidung bereits so gut wie gefällt). Daraus geht die Tendenz des Amerikaners hervor,

eine Entscheidung nicht so sehr als eine Frage des Sich-Durchsetzens einer bestimmten Persönlichkeit zu betrachten, als vielmehr eine sich zwangsläufig aus den Tatsachen ergebende Folgerung. Ganz in diesem Sinne heißt es vom Controller, daß "by reporting and interpreting relevant data, the Controller exerts a force that impels management towards logical decisions consistent with objectives" ("dadurch, daß er wesentliche Tatsachen berichtet und interpretiert, übt der Controller einen Einfluß aus, der die Geschäftsleitung zu logischen, zielkonformen Entscheidungen hindrängt"). Hiermit haben wir das Organisatorische aber bereits verlassen und befinden uns mitten im Gebiet des Berichtssystems im eigentlichen Sinne des Wortes. Die einzelnen Elemente dieses Systems sind bereits an verschiedenen Stellen angeklungen.

III. Die Erstellung der Berichte

1. Die Planung

Grundlage des Berichtssystems ist die Planung. Hierunter fallen sowohl technisch ermittelte Standardwerte als auch Jahresbudgets; sowohl kurzfristige Monats- und Quartalsvoraussetzungen als auch längerfristige (3 bis 5-Jahres-) Pläne. Nicht nur die Zahlen selbst machen das Wesen der Planung aus: es gehört eine bestimmte Grundeinstellung dazu. Während man hierzulande noch das Argument (namentlich seitens vieler Techniker) hören kann, der "Plan" bringe nichts ein, da man ohnehin sparsam wirtschaftet, leuchtet es einem Amerikaner sofort ein, daß je mehr ich durch Planung versuche, mir die Zukunft bewußt zu machen, umso mehr ich in der Lage bin, unnötigen Aufwand zu vermeiden. Hinzu kommt ein nüchterner Sinn für die Wirklichkeit. Nicht darauf kommt es an, einen möglichst bescheidenen Plan aufzustellen, wie dies manchmal in kommunistischen Ländern gemacht wird, um nachher umso größere Erfolge feiern zu können. Ebenso wenig stellt man mit dem Plan ein nur unter sehr günstigen Bedingungen erreichbares Ideal auf. Zumindest: sobald es sich herausstellt, daß der Plan nach der einen oder anderen Seite hin unrealistisch

⁴⁾ Gegen diesen Hintergrund ist es interessant, sich gewisse Einzelheiten des amerikanischen Zahlenwerks vor Augen zu führen: die meist sehr niedrige Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate (mitunter nur zu den variablen Herstellkosten) bringt zum Ausdruck, daß die Leistung des Technikers relativ niedrig und die des Verkäufers relativ hoch eingeschätzt wird. Außerdem kennt der Amerikaner unseren Begriff der "Betriebsleistung" (Umsatz plus Bestandsveränderung) nicht, denn für ihn ist Produktion ohne Umsatz noch keine Leistung.

ist, wird er sofort korrigiert - allerdings nicht ad acta gelegt, denn der Amerikaner legt Wert darauf, verschiedene Planversionen zum fortwährenden Vergleich bereitzuhalten. Die Praxis bestätigt, daß diese stete Übung im Planen, wobei einem die eigenen Planungsfehler regelmäßig vor Augen geführt werden, einen nicht zu unterschätzenden erzieherischen Wert hat und dazu führt, daß die Planung ein zwar nicht unfehlbares, aber immer zuverlässigeres Instrument der Orientierung wird.

Wesentlich dabei ist, daß die Annahmen, die der Planung zugrundeliegen, formuliert und festgehalten werden. Auf diese Weise - eben durch entsprechende Annahmen - kann auch dann sinnvoll geplant werden, wenn "alles völlig ungewiß ist". Im allgemeinen wird man in Amerika von sehr kleinen Bausteinen ausgehen, so daß der Plan, auf den es ankommt, ein zusammengefaßtes Endergebnis ist, das sich von den ursprünglichen Eingaben mittlerweile weit entfernt hat. Aber es gibt auch so etwas wie ein Gefühl für die zukünftige Entwicklung. Gelegentlich wird - etwa aus Zeitmangel - auf dieses Gefühl zurückgegriffen und ein "educated guess" abgegeben, wobei oft eine erstaunliche Treffsicherheit an den Tag gelegt wird. Und auch der nach allen Regeln der Kunst aus kleinen Schritten aufgebaute Gesamtplan wird einem Gefühlsurteil unterworfen, ehe er verbindlich angenommen wird.

2. Die Kontrolle

Der durch den Plan ermöglichte Erkenntnisfortschritt besteht nun darin, daß die Planzahlen den tatsächlich eingetretenen Ist-Zahlen regelmäßig gegenübergestellt werden. Wichtig ist die Tatsache, daß es sich bei dieser Kontrolle um eine Erkenntnisgewinnung hinsichtlich des Geschäftsablaufes handelt und nicht darum, Zensuren zu verteilen. Es wird hierbei ein entsprechendes Zahlenwerk vorausgesetzt, von dem deutsche Unternehmen mitunter recht weit entfernt sind. So fällt bei amerikanischen Unternehmen die Vielzahl der Kostenarten auf. Ohne restlos schematisiert zu sein, sind diese erschöpfend genug, um fast alle denkbaren Vorfälle zu erfassen. Die Kostenart "Sonstiges" wird tunlichst vermieden. Allerdings ist meistens genau vorgeschrieben, welche Kostenarten für eine bestimmte Kostenstelle in Frage kommen - z.B. dürfen Reklamekosten nur dem Vertrieb belastet werden - und unter Umständen wird ein Buchungstext, der dies mißachtet, bereits vom Computer identifiziert und zurückgewiesen.

Die Zahl der Kostenstellen hingegen ist - auch bei größeren amerikanischen Betrieben - überraschend klein und vor allem "kontrollorien-

tiert". Dieses besagt, daß die Kostenstellen nicht in erster Linie nach Standorten oder technischen Funktionen gegliedert sind, sondern daß sie Verantwortungsbereiche darstellen. Für amerikanische Begriffe ist die Feststellung einer Kostenabweichung wenig sinnvoll, wenn nicht gleichzeitig sozusagen die Adresse eines erläuterungspflichtigen Bereichsverantwortlichen mitgeliefert wird.

Aus ähnlichen Gründen vermeidet es der Amerikaner tunlichst, Kosten auf "fremde" Kostenstellen umzulegen. Denn durch das Umlageverfahren werden Kosten - und damit auch Kostenabweichungen - an einer Stelle sichtbar, wo sie gar nicht entstehen und infolgedessen jemandem angelastet werden, der auf sie keinen Einfluß hat. Selbstverständlich werden in Amerika - wie auch sonst überall - Umlagen für Kalkulationszwecke benutzt. Aber in einem Berichtssystem, wo es sich darum handelt, daß die ausgewiesenen Zahlen einen Informationswert für Manager haben sollen, werden sie - schon aus psychologischen Gründen - tunlichst vermieden. Solange Bereichsverantwortlichen nicht Kosten belastet werden, "für die sie nichts können", gibt es bei den Amerikanern allerdings weniger Hemmungen als bei uns, sich auf diese Weise kontrollieren zu lassen.

Daß beispielweise ein Verkaufsprokurist einem "einfachen Angestellten" der Abteilung Rechnungswesen in irgendeiner Weise auskunftspflichtig sei (eine für amerikanische Vorstellungen unproblematische Angelegenheit), stößt hierzulande oft auf zähen Widerstand. Die Tatsache, daß bei dem sehr straffen General-Motors-Kontrollsystem ein technischer Bereichsleiter sich hinreichend wohlfühlt, um sagen zu können: "I don't feel Finance breathing down my neck" (etwa: ich habe nicht das Gefühl, daß ich die Finanzabteilung im Nacken habe), deutet vielleicht auf eine Eigenart der amerikanischen Mentalität.

3. Die Interpretation der Abweichungen

In vielen europäischen Unternehmen hört das Berichtssystem an der Stelle auf, wo die Abweichungen vom Budget (bzw. Plan, Standard, Schätzung) zahlenmäßig ermittelt sind. Bei uns kann es vorkommen, daß ein Direktor eines Großbetriebes viele Stunden seiner kostbaren Zeit damit verbringt, Computer-Endlosformulare mit maschinell errechneten Soll/Ist-Abweichungen zu studieren. Hingegen setzt beim amerikanischen Berichtssystem erst hier - genauer gesagt: zwischen der Auswertung des Computers und der Vorlage beim Direktor - die entscheidende Arbeit ein, und zwar

die Interpretation der Abweichungen. Beachtenswert ist hierbei die Praxis, nicht nur die "ungünstigen" Abweichungen zu kommentieren. Auch "günstige" Abweichungen können Ursachen haben, deren rechtzeitige Kenntnis für die Lenkung des Betriebes wichtig ist.

Typisch amerikanisch ist es, eine zwar ungenaue, aber schnell erhältliche Information höher zu schätzen als eine genaue und ausführliche, die erst später eintrifft. Dementsprechend gibt es in amerikanischen Firmen geradezu Netzwerke von Terminen ("deadlines"), deren Einhaltung fast eine heilige Pflicht ist. Im Gegensatz zu der bei uns gelegentlich anzutreffenden Situation, daß für manches zunächst gar kein Termin besteht; sodann aber, nachdem sich vieles aufgestaut hat, bis spät in die Nacht gearbeitet wird, um es "vorgestern" zu erledigen - im Gegensatz hierzu garantiert die Dichte der sich wiederholenden Termine im amerikanischen System, daß größere Rückstände gar nicht erst unbemerkt entstehen können.

Informationen - nicht Perfektionismus

Der schnelle Zugriff zu Informationen setzt ein leicht zu handhabendes Zahlenwerk voraus. Und in der Tat kann der Amerikaner oft mit recht primitiven Methoden erstaunlich effektiv wirtschaften, während der Deutsche in der Regel zu einem übertriebenen Perfektionismus neigt. Es ist vielleicht nicht von ungefähr, daß die Amerikaner kein Wort für unseren Begriff "Zahlenfriedhof" haben. Bei ihnen sind auch Standardkostensysteme mehr verbreitet als bei uns - ein typisches Beispiel dafür, daß es die Amerikaner nicht als störend empfinden, mit ungenauen Zahlen zu arbeiten, vorausgesetzt, daß keine Tendenzen gefälscht werden und man schneller zum Ziel kommt. Denn Standardkosten bedeuten - wenn man will - nichts anderes, als daß fast jeder Posten der Rohwarenbestände sowie der Halb- und Fertigfabrikate "falsch" bewertet ist - eben nach gleichbleibenden Standardwerten. Auf der anderen Seite ist die Zeitersparnis bei der Beständeberwertung so bedeutsam, daß kleine Ungenauigkeiten leicht verkraftet werden.

Amerikanische Vorgesetzte werden nicht müde, ihre Untergebenen dahingehend zu erziehen, daß diese einen Sinn für den Aussagewert eines Kommentars zu einer Planabweichung entwickeln. Es ist eben nicht von ungefähr, daß die anfangs erwähnte Formel "reporting to" dort benutzt wird, wo der Deutsche von einem Vorgesetzten-Untergebenen-Verhältnis spricht. Nichts schätzt der amerikanische Vorgesetzte höher

als einen kurzgefaßten, unbeschönigten, informativen Bericht - der außerdem pünktlich vorgelegt wird. Mit Recht fühlt er sich - besonders in den häufigen Fällen, in denen er im weit abgelegenen Hauptquartier sitzt - auf Gedeih und Verderb dieser Mitteilungsfreudigkeit und manchmal sogar Fantasie seines Untergebenen ausgeliefert, wenn es sich darum handelt, sich ein Bild von dem örtlichen Betriebsgeschehen zu machen: ein Bild, das es ihm erst ermöglicht, eine sinnvolle Manager-Tätigkeit zu entfalten.

Bericht erstatten, nicht Befehle empfangen

An dieser Stelle fällt auf, daß beim amerikanischen Organisationsaufbau ganz allgemein der Akzent etwas anders liegt als bei uns. Der fächerförmige Aufbau, der im Vorstand gipfelt, unterscheidet sich wesentlich von den gängigen amerikanischen Schemata. Während für die deutsche Organisation das typische Bild das der "Befehlszentrale" an der Spitze eines Heeres von Befehlsempfängern ist (in einem verbürgten Falle hatte ein Vorstandsmitglied 13 unmittelbare Untergebene), ist der amerikanische Aufbau meistens ausgewogener. Es kommt vor, daß amerikanische Berater, überrascht über die erwähnte Eigenart der deutschen Organisation, die Frage stellen, wieviel Zeit der betreffende Chef täglich oder wöchentlich mit jedem seiner Leute verbringt. Mit dieser Frage bringen sie dasjenige zum Ausdruck, was wir bereits einleitend gesagt haben: der amerikanische Untergebene "erstattet Bericht" an seinen Vorgesetzten, er empfängt nicht in erster Linie Befehle. Und daraus ergeben sich zwangsläufig - was die Zahl der Untergebenen anbelangt - bestimmte Anforderungen an den Organisationsplan.

Eines kommt außerdem noch hinzu, was die Amerikaner mit dem schwer zu übersetzenden Ausdruck "follow-up" bezeichnen. Dies entspricht etwa dem volkstümlichen deutschen Ausdruck "am Ball bleiben" - aber nicht ganz, denn wer "am Ball bleibt", läßt niemanden anderen zum Zuge kommen, während der Begriff "follow-up" durchaus zuläßt, daß man etwas aus der Hand gibt, so lange man es nicht auch aus dem Auge verliert. Hierbei ist die Zahl der möglichen Spielarten unbegrenzt. Ob jemand ein neu eingeführtes Verfahren von Zeit zu Zeit inspiziert, um zu prüfen, ob sich alle Betroffenen daran halten und ob es sich überhaupt bewährt; oder ob der Chef aus der Hauptverwaltung eine Zusammenarbeit zwischen zwei Instanzen der örtlichen Niederlassung anordnet und gleichzeitig dafür sorgt, daß er auf die Verteilerliste aller Korrespondenz zwischen diesen beiden eingetragen wird, damit er ge-

wissermaßen aus der Ferne beobachten kann, wie sich die angeordnete Zusammenarbeit entfaltet: es läßt sich immer wieder feststellen, wie in amerikanischen geführten Unternehmen das starre Befehlschema mehr als bei uns aufgeweicht wird zugunsten eines "feedback", eines Informationsrückflusses, der letzten Endes nicht nur durch die Wahl des Berichtssystems bedingt ist.

Einhaltung das ergibt, was wir das Berichtssystem im eigentlichen Sinne genannt haben. Hier scheint sich zunächst etwas milieuneutrales anzubieten, was auch auf unsere Verhältnisse übertragbar ist.

▷ Aber bei näherem Zusehen ist gerade das eigentliche Berichtswesen mit einem dritten Faktor verknüpft: eben mit einer bestimmten Mentalität.

IV. Zusammenfassung

Zusammenfassend können wir also feststellen, daß drei Faktoren zusammenwirken, um in den großen amerikanischen Unternehmen eine Informationsgewinnung und -handhabung zu gewährleisten, die sich in hohem Maße als Entscheidungshilfe für die Unternehmensführung eignet.

Müssen wir daraus schließen, daß uns die auf diesem Gebiete unleugbar weiter fortgeschrittenen Amerikaner hier letzten Endes doch nichts zu sagen haben? Oder ist es vielmehr so, wie es Max Weber ("Die protestantische Ethik und der Geist des Kapitalismus") für den modernen Kapitalismus nachgewiesen hat: daß dieser zwar in den Vereinigten Staaten besonders günstige Entstehungsbedingungen vorfand, daß er aber, einmal entstanden, von anderen Ländern durchaus nachahmungsfähig sei? Eine fertige Antwort auf diese Frage kann hier nicht gegeben werden. Sie wäre wohl auch nur eine Scheinantwort. Aber vielleicht tragen die aufgezeigten Zusammenhänge etwas dazu bei, sich im konkreten Fall eine Urteilsgrundlage zu bilden. ■

▷ Der erste Faktor ist das, was wir den organisatorischen Aspekt genannt haben, und das mit längerfristigen Entwicklungen auf den Gebieten u. a. der amerikanischen Wirtschaftsgeschichte und des Gesellschaftsrechts zusammenhängt.

▷ Der zweite Faktor besteht letzten Endes aus einer Liste von "Spielregeln", deren genaue

CONTROLLING

" a t h o m e "

Also der Mark ist im Kindergarten der stärkste und der verhaut (Originalton: "verfotzt") immer die Kleinen.

Aber mich haut der fei nicht, weil nämlich sein bester Freund ist der Michi, und dem Michi seine Cousine ist doch die Petra. Und die kommt immer zu mir zum Spielen.



JORLE

Redaktion: Da sieht man's. Beziehungen muß man haben, damit einen der Chef (der Mark) nicht haut.

CHECKLISTE ZUR VERKAUFSPREISPLANUNG

Teil I: PREISPLANUNG NACH PRODUKTPERSÖNLICHKEIT UND SERVICE-UNTERSTÜTZUNG VOM MARKT HER

von Karl-Heinz Hoh



K.H.Hoh hat als Industriekaufmann in der Automobilindustrie gelernt, hat die Fachhochschule für Wirtschaft besucht und ist Schriftleiter des Controller-Magazin.

Den Verkaufspreis zu bestimmen, darf keine "Preis-"Frage sein. Sie ist es sicherlich nicht für den Nationalökonom. Durch ein theoretisches Konstrukt stellt er treffsicher den (Gleichgewichts-)Preis fest, nämlich dort, wo sich Angebot und Nachfrage treffen. Nur, seine Nachfragekurve zu finden, dürfte praktisch im Markt nicht durchführbar sein.

Auch der Kostenrechner kann die Frage beantworten, was ein Produkt kosten soll. Beispielsweise durch die Zuschlagskalkulation errechnet er den die gesamten Kosten abdeckenden Verkaufspreis. Berücksichtigt sind hierbei also auch die fixen Kosten. Aber kann man sagen, daß ein einzelnes Produkt Fixkosten irgendwelcher Art verursacht hat? Welchen Anteil hat dieses Produkt an dem Gehalt des Verkaufleiters, an dem Aufwand für die Außenorganisation oder für eine Goodwill-Aktion verursacht? Außer Frage - das Produkt profitiert von den fixen Kosten! Und dann gibt es noch "den" Markt. "Der" entscheidet ja letztlich über den "richtigen" Preis. Aber der Markt ist nicht ein Wesen für sich, son-

dern der sind wir auch selber durch unser Angebot und unsere Service-Arbeit. Verkaufspreise sind im Team zu erarbeiten. Die Erkenntnisse des Nationalökonom, das Rechenwerk des Kostenrechners und das Wissen über den Markt sollten also in die Preisbildung einfließen.

Die folgende Preis-Checkliste liefert "Munition" mit Fragestellungen für den Prozeß der Verkaufspreisplanung. Sicherlich ist dieser Katalog nicht vollständig. Vielmehr sollte er Anlaß sein, ein firmenspezifisches "Preistagebuch" anzulegen. Aber Fragezeichen sind eben Angelhaken!

I. Preisplanung nach Produktpersönlichkeit und Service-Unterstützung vom Markt her

▷ Marktleistung differenzieren

- Konsumgüter sind in der Regel austauschbar. Der Käufer eines Radiogeräts kann also unter mehreren Fabrikaten wählen, die die gleiche Leistung, nämlich Rundfunkprogramme zu empfangen, erbrin-

gen. Und trotzdem wird der Kauf durch eine Reihe von technischen Merkmalen entschieden, die den Kunden besonders ansprechen. Die Erkenntnis für den Hersteller: technisch an sich gleichartige Erzeugnisse gegenüber der Konkurrenz differenzieren; durch Werbekampagnen, durch Anreizsysteme, die beispielsweise eine "positive" Einstellung des Verkaufspersonals für das eigene Fabrikat erreichen lassen usw.

- Produktdifferenzierung gilt sinngemäß für Investitionsgüter. Verkaufsgegenstand ist nicht eine Apparatur, ein etwas technisch Funktionierendes. Wird vielmehr dieses Objekt als ein System zur Kostenersparnis und Leistungssteigerung definiert, so ist bereits zur Produktdifferenzierung gegenüber der Konkurrenz angesetzt. Das entspricht auch dem Käuferverhalten.

Zur Problemlösung wird technischer

▷ *Know-how*

gekauft. Nicht der Gegenstand, 1000 kg Material, sondern das Leistungsvermögen des Konstruktions- und Entwicklungsteams - deren Beitrag "zum Geld verdienen", werden bezahlt. Ebenso wichtig ist es, die

▷ *Service-Leistungen*

von den Produktleistungen klar abzutrennen. Also beispielsweise

- Schulung der Anwender
- kostenlose Fracht und Verpackung

niedrige Lagerkosten, Zinersparnisse, Kapitalverflüssigung dadurch, daß Kunden niedrige Bestellpunkte wegen kurzer Lieferzeiten ermöglicht werden

- schneller Reparatur- und Ersatzteildienst
- kostenloses Zur-Verfügungstellen von Maschinen im Falle von "zusammengebrochenen" Maschinen (Rechenzentrum zur Verfügung stellen).

▷ *Technischer Vorsprung*

Bei technischen Vorsprüngen kann man die Preise "von oben her" machen. Hohe Preise fordern aber die Konkurrenz heraus, mit Substitut-Erzeugnissen nachzuziehen. Dann kann man immer noch mit dem Preis nach unten gehen oder Preisdifferenzierung versuchen. Preis-senkungen in einzelnen Marktsegmenten würden die Mitbewerber zwingen, ihre Entwicklungskosten aus niedrigeren Erlösen abzudecken. Solche Preispolitik kann aber "Bumerang-Effekte" haben, falls das

▷ *Firmen-Image*

geprägt ist durch

- teure Modelle. Eine alte Regel besagt nämlich, daß "teuer bleiben soll, was als teuer verschrien ist". Die Käufergruppe des oberen Genres erlebt Einbrüche, die eventuell durch "Billigkäufer" nicht aufgefangen werden können.
- Hier spielt der sogenannte "Snob-Effekt", der Prestige-Wert ("Was nichts kostet, ist nichts") eine wichtige Rolle. Luxusmodelle der

Automobilindustrie sind u.a. oftmals technischer Vorreiter. Sobald nun deren (besonderen) technischen Eigenschaften in Produkte niedrigerer Preiskategorien übernommen werden, ist für die anspruchsvolle Käuferschicht ein neues Produkt der oberen Preis- (und Prestige-) Klasse bereitzustellen. Dieses Marktsegment fährt also Deckungsbeiträge für das Konstruktions- und Entwicklungsteam ein.

werden. Diese Schwankungsbreite + ./ . 10/15 % kann als die firmenspezifische Nachfragefunktion bezeichnet werden.

▷ *Markentreue*

- Einem Kundenstamm kann für einen bestimmten Bereich eine unelastische Nachfragefunktion unterstellt werden. Preiserhöhungen lassen kein Abwandern zur Konkurrenz erwarten. Insbesondere dann, wenn eine solche Preiskorrektur durch eine Goodwill-Aktion sachlich begründet ist; beispielsweise dergestalt, daß auf die gestiegenen Kosten u n d auf das unverändert anhaltende Qualitätsniveau verwiesen wird.
- Wie läßt sich nun diese Nachfragefunktion, die Ausgangspunkt für den Preisspielraum sein soll, finden? Die exakte Linienföhrung des Koordinatenkreuzes läßt sich mit Sicherheit nicht in das tägliche Verkaufsgeschäft abbilden. Aber eine Bandbreite in der Form, 10 % Preiserhöhung läßt einen Absatzrückgang um soundsoviel Mengeneinheiten erwarten, oder 15 % Preissenkung steigern den Absatz wahrscheinlich zwischen X und Y Stück, kann vom Verkaufsmanagement erwartet

▷ *Preislich "heruntergewirtschaftetes" Produkt*

Die Fragestellung ist hier, ob sich eine Preiserhöhung durchsetzen läßt. Hinter diesem Checkpoint verbirgt sich in der Regel ein längst am Markt eingeführtes und im Konkurrenzkampf stehendes Erzeugnis. Hier empfiehlt sich, Preis- und Produktpolitik so abzustimmen, daß ein solcher Artikel ausläuft und ein neuer mit der gewünschten Preiskorrektur auf den Markt gebracht wird. Denkbar wäre auch beispielsweise in der Investitionsgüterindustrie, Maschinen zu Systemen zusammenzufassen. Durch eine derartige Produktvariation ließen sich einmal die alten und neuen Preise nicht mehr vergleichen; Ergebnis wäre ferner eine Differenzierung sowohl der eigenen Produkte als auch jener der Mitbewerber.

▷ *Niedrig-Preis-Produkt*

Die Preissenkung ist eines jener Marketinginstrumente, auf welches die Konkurrenten (gewöhnlich) schnell reagieren können. Am Absatzvolumen ändert sich oft nicht viel; nur verkauft die gesamte Branche zu niedrigeren Preisen. Eine Preissenkung ließe sich auch so realisieren, daß ein billigeres Einfach-Produkt herausgebracht wird, das man später wieder zurückziehen kann, ohne den Preis-Level zu stören. Erinnerung sei hier an das Volkswagenwerk, das in der Rezession 1966/67 statt einer Preissenkung bei den 1300er- bzw. 1500er-Modellen das 1200er-Sparmo-

dell herausgebracht hat (als Neuauflage).

von Zeit zu Zeit Impulse ausgehen.

▷ *Wiederverkäufer*

Preisbildung und -Korrekturen sind für die meisten Konsum- und Investitionsgüterproduzenten eine Absatzentscheidung in besonderem Ausmaße deshalb, weil für den Wiederverkäufer Preis und Handelsspanne in einem direkten Zusammenhang stehen. Diese Handelsspannen, die für Wiederverkäufer Deckungsbeiträge sind, müssen als Anreizsystem so ausgerichtet sein, daß beispielsweise

- Kundenberatung,
- Lagerhaltung und
- Sortimentsbreite und -tiefe

absatzträchtig gestaltet werden. Von Werbeboni und ähnlichen "lukrativen Verpackungen" sollten dabei

▷ *Rabattstruktur*

Nachlässe sind eine besondere Art der Preissenkung für einzelne Kunden. Verfügt nun ein Unternehmen über eine eigenständige überregionale Verkaufsorganisation, so sollten Vorkehrungen getroffen werden, daß die einzelnen Vertragspartner nicht gegenseitig ausgespielt werden. Also nach dem Motto "dort bekomme ich 10 %, bei 12 % machen Sie das Geschäft". Dies gilt insbesondere dann, wenn der Kunde ein Konzern ist, der über Tochtergesellschaften aus dem Hintergrund derartige Preisgespräche steuert.

Gewissermaßen als Regel kann festgehalten werden, daß der Rabatt seine oberste Grenze dort hat, wo der Rabatt in Prozent gerade so hoch ist wie der Deckungsbeitrag des betreffenden Produktes in Prozent.

Hier enden auch die Spalten der nachfolgenden Tabelle mit Verlust. Die Prozentzahlen von 10 bis 90 % stellen die Grenzkosten in Prozent vom alten Verkaufspreis dar. Wie sich sofort ablesen läßt, würde bei einem Artikel mit 70 % Grenzkostenanteil ein Nachlaß von 40 % nur Verluste einbringen.

Preisnachlaß in %	Grenzkosten in % vom Verkaufspreis vor Preisnachlaß:								
	10 %	20 %	30 %	40 %	50 %	60 %	70 %	80 %	90 %
1	1,12	1,27	1,45	1,95	2,04	2,56	3,45	5,26	11,12
2,5	2,86	3,23	3,71	4,34	5,27	6,67	9,08	14,28	33,33
5	5,88	6,67	7,69	9,08	11,11	14,28	20,00	33,33	100,00
7,5	9,08	10,34	12,00	14,30	17,65	23,08	33,33	60,00	300,00
9	11,11	12,69	14,76	17,67	21,95	29,05	42,85	81,80	900,00
10	12,50	14,29	16,67	20,00	25,00	33,33	50,00	100,00	Verlust
12,5	16,10	18,50	21,70	26,30	33,33	45,40	71,40	166,67	
15	20,00	23,08	27,24	33,33	42,80	60,00	100,00	300,00	
17,5	24,10	28,00	33,33	41,20	53,80	77,80	140,00	700,00	
18	25,00	29,05	34,60	42,80	56,20	81,80	150,00	900,00	
20	28,58	33,33	40,00	50,00	66,67	100,00	200,00	Verlust	
25	38,50	45,40	55,50	71,40	100,00	166,67	500,00		
27	42,90	50,90	62,80	81,80	117,40	207,50	900,00		
30	50,00	60,00	75,00	100,00	150,00	300,00	Verlust		
33,33	58,70	71,20	90,80	125,00	200,00	500,00			
35	63,60	77,70	100,00	140,00	233,33	700,00			
36	66,67	81,80	105,90	150,00	257,00	900,00			
40	80,00	100,00	133,33	200,00	400,00	Verlust			
45	100,00	128,50	180,00	300,00	900,00				
50	125,00	166,67	250,00	500,00	Verlust				

Tab.: Maximale Rabattgewährung

Die "Management-Techniken für die Preisbildung vom Controlling aus" als II. Teil dieser Checkliste folgt im Mai-Heft.

Die Redaktion

Ⓐ - Fallstudien

VOM ERFOLGSBUDGET ZUM FINANZBUDGET

— EINE SYSTEMFALLSTUDIE —

von Dipl. -Kfm. Dr. Albrecht Deyhle, Gauting/München

Die folgende Fallstudie hat den Titel "System-Fallstudie". Sie soll das von der Controller-Akademie vertretene Konzept des Rechnungs- und Planungswesens in einem für die eigene Praxis nachvollziehbaren Stammsatz mit nachrechenbarem Zahlenbeispiel illustrieren.

Diese Fallstudie gliedert sich in 3 Teile. Diese haben folgenden Inhalt:

- 1. Teil: Formulierung der Unternehmensziele "Return on investment" und "Working Capital"*
- 2. Teil: Aufbau des Erfolgsbudgets der Strategie AG im Rahmen der stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung und Umtopfen in die Aufwands- und Ertragsrechnung der Finanzbuchhaltung*
- 3. Teil: Überleitung des Erfolgsbudgets ins Finanzbudget, in die Bilanz- und Finanzanalyse*

Damit Sie als Leser nicht die Geduld verlieren, kommen die 3 Teile auch zeitlich portioniert. Der 2. Teil folgt im Mai und der dritte im September 1976. Dann wird es auch Zeit, das Budget für 1977 - vielleicht sogar unterstützt durch dieses Konzept - zu bearbeiten.

1. Teil: Formulierung der Unternehmensziele »Return on Investment« und »Working Capital«

Die Strategie AG ist ein Unternehmen mit einer divisionalen Organisation. Die eine Sparte produziert und verkauft Garn aus synthetischen Fasern an die Teppichindustrie. Daneben besteht die Sparte Schnüre, die Bindfaden - ebenfalls aus Kunststoff - über den Handel vertreibt.

Kunde der Sparte G (für Garn) ist die Industrie. Die Sparte S (Schnur) verkauft an den Handel - entweder zum Eigenverbrauch im Handel beim Verpacken von Ware oder über den Wiederverkäufer an private Endverbraucher. Das Garn wird auf Spulen geliefert, der Bindfaden in Rollenform.

Die Strategie AG gehört zu einer Unternehmensgruppe, die 75 % des Aktienkapitals hält. Der Sprecher des Vorstandes ist gleichzeitig Vorstandsmitglied der Holding AG. Mitglieder des Vorstandes sind ferner die beiden Spartenleiter G und S sowie der Controller, der gleichzeitig auch das Amt des Treasurers innehat.

Den Spartenleitern sind für ihre Sparten der Verkauf, die Produktion, der Einkauf (Flocken bzw. Granulate) sowie die anwendungstechnische Weiterentwicklung unterstellt. Sonstige Zentralbereiche bestehen nicht.

Aufgaben, Kompetenzen und Ziele

In jedem Unternehmen sind für die Mitarbeiter - besonders die Gruppenchefs, Abteilungsleiter usw. - einerseits die Aufgaben und andererseits die Ziele zu regeln. Aufgaben und Tätigkeiten drücken aus, was jemand macht; Ziele definieren, was dabei erreicht werden soll. Aufgaben sind qualitativ formuliert, Ziele quantitativ. Ziele sind Zahlen. Das "Papier", das Aufgaben und Kompetenzen festhält, ist die Funktions- oder Stellenbeschreibung. Als Träger der Ziele fungiert das Budget.

Aufgaben und Ziele der Mitarbeiter folgen aus den

Aufgaben und Zielen der Unternehmung. Führung durch Ziele oder "Management by objectives" bedeutet, daß man die Ziele der Unternehmung in Einzelziele für die Mitarbeiter umtopfen muß. Und zwar sind Zielmaßstäbe erforderlich, die zur jeweiligen Funktion und deren Kompetenzen passen. Einer der großen Irrtümer ist es nämlich, wenn man glaubt, vom Unternehmensziel (z. B. 15 % Return on investment) einen Anteil vielleicht von 5 % für den Verkauf, 8 % für die Produktion und 2 % für den Einkauf bestimmen zu können - oder entsprechend Anteile für verschiedene Geschäftssparten.

Dazu wäre es notwendig, sämtliche allgemeinen Kosten und Kapitalien auf Sparten, Ressorts und am Ende auf die einzelnen Produkte umzulegen. Im nachhinein kann man so etwas natürlich rechnen. Aber die Zahlen der Management-Rechnung - des Berichtswesens des Controllers - sind kein Ausrechnungs-, sondern ein Planungssystem. Ein Ziel kann für einen Mitarbeiter bzw. einen Teilbereich nur so formuliert werden, wie dieser darauf Einfluß hat. Was man beeinflussen kann, richtet sich nach den in der Funktionsbeschreibung umrissenen Aufgaben und Kompetenzen.

Wenn also für den Sprecher der Geschäftsleitung der Strategie AG das ROI-Ziel gilt und er dieses im Kreis des Vorstandes der Holding AG für die Strategie AG zu vertreten hat, so müssen für die Spartenvorstände G und S Ziele formuliert werden, die für das Bild der Sparte typisch sind.

Spartenziele

Später wird gezeigt, daß für die Sparten die passende Zielgröße im System der Management-Erfolgsrechnung der Deckungsbeitrag III ist. Diese Zeile in der Erfolgsrechnung enthält die Größen, auf die der Spartenleiter gemäß seiner Organisation und Kompetenz Einfluß hat.

Der Spartenchef seinerseits muß aber jetzt Ziele für seinen Verkaufsleiter, seinen Produktions-Chef und seinen Einkaufsleiter definieren. Für den Verkauf vielleicht ein Deckungsbeitrag II, der aus den Spartenkosten nur die durch den Sparten-Vertriebs-Chef verfügbaren Kosten enthält.

Träger von Zielen für die Produktion wären das flexible Leistungs- und Kostenbudget sowie bestimmte Leistungs-Kennzahlen ("standards of performance"), wie etwa Ausschubquote, Stillstandszeitenrate, Standard-Prozeßzeiten je Produkteinheit, soweit nicht ins flexible Kostenbudget eingebaut.

Die Ziele des Einkaufs müßten in Mengen, Qualitäten und Terminen der bezogenen Rohstoffe formuliert werden. Vor allem wäre Einkaufsziel die Einhaltung der Standard-Einstandspreise, vielleicht eine positive Abweichung der gleitenden Durchschnitts-Einstandspreise im Ist gegenüber dem Durchschnitt der Weltmarktpreise.

Zielmaßstab und Zielhöhe

Immer geht es bei den Zielen um die Klärung von zwei Sachverhalten: A) Zielmaßstab; B) Zielhöhe. Der Maßstab definiert, in was sich die Leistung eines Bereichs mißt. Die Höhe des im vereinbarten Maßstab erreichten Zieles wäre im Sinne individueller Vorgaben je nach Situation zu erarbeiten.

Leitbild und Zielsetzung der Unternehmung

Was für Mitarbeiter gilt, trifft erst recht auf die Unternehmung zu. Die Aufgabenbeschreibung der Unternehmung wird mit dem Ausdruck Leitbild umschrieben. Das Leitbild definiert den Auftrag der Unternehmung vom Markt her - also empfängerbezogen. Ein Unternehmen ist zu einem bestimmten Zweck für seine Kunden da. Es hat sich einen "special touch" entwickelt, folgt einem bestimmten "Genre", bringt Maßarbeit oder Massenkonfektion, ist Markenartikler oder hat Schüttware, fährt als Fachgeschäft oder als Discounter, ist Entwicklungsunternehmen oder kauft Know-How hinzu, fungiert als Problemlöser vor Ort oder als Versender auf Distanz, ist nationales oder multinationales Unternehmen, Familienbetrieb oder Publikumsgesellschaft.

Das Leitbild ist vielschichtig wie ein Mosaik. Es sind viele Steinchen drin, viele Tupfer auf der Farbpalette. Das Leitbild ist qualitativ. Hier ist

auch verankert, daß ein Unternehmen ein sozio-technisches System und folglich auch für die Mitarbeiter da ist. Es schafft auch menschliche Werte in Zusammenarbeit und Wirkungsmöglichkeiten von einzelnen. Es muß sich als Baustein seiner Umwelt sehen und einen Beitrag zur Gesellschaftsordnung leisten.

Damit solche als Leitbild etikettierten Aufgaben auch wirklich erfüllt und nicht nur in schönen Präambeln deklamiert werden, bedarf es der Ziele.

Auch für das Unternehmen sind Ziele eben Zahlen. Es geht um quantitative Festlegungen einerseits hinsichtlich der im Markt erarbeiteten Stellung und deren Ausbau. Meist wird das Markt-Ziel der Unternehmung gemessen in Absatz- (Umsatz-)Wachstum gegenüber der Vorperiode und in Marktanteilen (Prozentzahl, etwa auch ausgedrückt als Position in der Branchen-Hitparade). Die Entwicklung neuer Produkte steckt im Ziel Marktanteil drin. Falls ein Unternehmen schneller wachsen will als im Durchschnitt der Branche - oder auch bei Nullwachstum in der Volkswirtschaft selber zulegen will - muß es in irgendeiner Richtung seiner Leistungs-Segmente besser sein als seine Mitbewerber.

Die ökonomischen Ziele, die mit den Marktzielen im Wettstreit liegen, können für das Unternehmen ausgedrückt werden in den Zielmaßstäben "Return on Investment" sowie der Bilanzkennzahl "Working Capital". Der ROI verpackt das Gewinnziel, das Working Capital die finanzielle Stabilität.

Beide Zielgrößen bedingen sich gegenseitig. Die finanzielle Stabilität verlangt ein bestimmtes Gewinnziel. Finanzielle Stabilität dient der Existenz- und Entwicklungs-Sicherung der Unternehmung.

Working Capital als Zielkennzahl

Die folgende Abbildung 1 enthält die Eröffnungsbilanz der Strategie AG für das kommende Geschäfts- und Budgetjahr. Da der im Fallstudien-Modell geschilderte Budget-Prozeß im November/Dezember des Vorjahres durchzuführen ist, sollte man besser von der projektierten oder hochgerechneten Eröffnungsbilanz sprechen.

Die Aktivseite der Bilanz ist nach Sparten und Zentrale differenziert. Was in der Sparte direkt als "capital employed" = betriebsnotwendiges Vermögen gebunden ist, wurde auch in der Bilanz einzeln für die Sparten ausgewiesen.

Das Working Capital errechnet sich als:

	TDM
Umlaufvermögen	3 400
./. Kurzfristiges Fremdkapital	./. 3 600
= Working Capital	./. 200

Das heißt, daß Teile des Anlagevermögens in Höhe von DM 200 000, -- kurzfristig fremdfinanziert sind. Das Unternehmen ist daher nach "klassischen" Grundsätzen nicht stabil finanziert.

Expansion und Diversifikation verschlechtern die Bilanz

Jede Expansion im Umsatzvolumen und erst recht eine Ausdehnung des Sortiments bindet zusätzliches Kapital. Im bestimmten Verhältnis zu den Umsätzen steigen die Debitoren (Kundenforderungen). Die Kapitalbindung im Lager nimmt zu. Vor allem bei zusätzlichen Erzeugnissen, die ins Sortiment aufgenommen werden, verbreitert sich die Bereithaltung im Lager und verlangsamt sich der Lagerumschlag.

Bilanz der Strategie AG						
Aktiva (Mittelverwendung)		TDM			Passiva (Mittelaufbringung)	
Text	G	S	Z	Gesamt	Text	
1	2	3	4	5	6	7
Gebäude	-	-	3000	3000	Aktienkap.	3000
Maschinen	2000	800	-	2800	Rüchl.	1500
Ausstattung	-	-	800	800	Langfr. Rückst.	500
Rohstoffe	400	100	-	500	Langfr. Darlehen	1400
Fertigfabr.	600	400	-	1000	Bankkredit	3200
Debitoren	800	500	-	1300	Kreditoren	400
Liquide M.	200	200	200	600	Gewinn	0
Summe	4000	2000	4000	10000		10000

Abb. 1: Eröffnungsbilanz der Strategie AG für das kommende Budgetjahr

Das *Treasurer-Ziel* soll deshalb zunächst als Mindestziel lauten: Working Capital = 0. Also sind aus dem Gewinn des Budget-Jahres 200 000 in die Rücklagen zu nehmen oder zunächst als Gewinnvortrag stehen zu lassen.

Besser wäre natürlich ein Ziel, das etwa lauten würde: WC = 0,25 UV. Das würde heißen: Das Working Capital soll in Höhe von einem Viertel des Umlaufvermögens positiv ausfallen. Hintergrund wäre, daß in Höhe eines bestimmten Bodensatzes an Umlaufvermögen als stets erforderlich eine entsprechend langfristige Kapitalbindung erfolgt, während der größere Teil des Umlaufvermögens kurzfristig je nach Geschäftsgang "atmet" und sich dabei "dreht", also auch kurzfristig fremdfinanziert werden kann. Am Ende des Budgetprozesses wird das Working Capital ein Zehntel des Umlaufvermögens betragen.

Investitionsentscheidungen beim Anlagevermögen treten hinzu. Ausbau der Infrastruktur im Bereich der Reparaturwerkstatt und Energieversorgung folgen. Also gibt es in der Bilanz ständig Plus-Ankündigungen auf der Aktivseite, in der die Mittelverwendung registriert ist.

Nach den Gesetzen der doppelten Buchführung gehört zu jeder Sollbuchung zwingend auch eine Habenbuchung. Es muß links und rechts auf den Konten übereinstimmen. Diese oft etwas belächelte Systemtreue des Buchhalters stört in Verbindung mit der Marktplanung oder der technischen Ablaufplanung im Betrieb. Aber die Mechanik der Doppik ist heilsam bei der Finanzplanung.

Dort bedeutet die Buchung nach Soll und Haben nämlich, daß jeder Mittelverwendung auch eine Mittelaufbringung gegenüberstehen muß. Man kann Geld nicht einsetzen, wenn es nicht auch irgendwo auf der Passivseite der Konten herkommt.

Tut man im Finanzbereich nichts Besonderes, entstehen die Habenbuchungen bei Expansion immer zunächst im Bereich des kurzfristigen Fremdkapitals. Lieferantenrechnungen werden geschoben, für Anzahlungen wird gefightet, die Kreditlinie geht in den Keller. Das Working Capital verschlechtert sich also. Das mag zunächst nicht schlimm sein, solange die Zuwachsraten stimmen. Eine solche Finanzpolitik rächt sich aber bitter, wenn einmal Phasen der Stagnation kommen.

Die Chefs des Verkaufs und der Technik mögen also verstehen, warum der Finanz-Chef immer wieder den Finger hochhalten und Vorsicht predigen muß. Hier liegt auch der Grund, warum im Markt und in der Technik gut dastehende mittelständische Unternehmungen aufgeben oder verkauft werden. Die Zuführungsmöglichkeit neuer Eigenkapitalmittel und die Chancen, verdiente Gewinne nach Ertragsteuern einzubehalten, sind im Vergleich zur Dynamik der finanziellen Bindungen auf der Aktivseite der Bilanz häufig zu gering.

Ermittlung des Gewinn-Bedarfs für das Budget-Jahr

Der erforderliche "Return" im Sinne eines Zielgewinnes ergibt sich aus der Struktur der Passivseite der Bilanz.

Nehmen wir an, der Controller der Strategie AG, der gleichzeitig auch Treasurer ist, hätte in seiner Treasurer-Rolle folgendes Gewinnverwendungs-Budget aufgestellt:

Es bedarf also eines Blocks von 1 600 TDM an Deckungsbeiträgen jährlich, um den Fonds des "Return" zu speisen.

Zielkennzahl "Return on Investment"-ROI

Der im Budgetjahr für die Strategie AG erforderliche ROI beträgt 16 %. Dieser Satz - für die Unternehmung ein "standard of performance" - ergibt sich daraus, daß man den Soll-Return von 1 600 TDM pro Jahr auf das "Investment" in Höhe von 10 000 TDM bezieht.

Den für das Gewinnziel nötigen Topf an Deckungsbeiträgen bestimmt der Treasurer. Er richtet sich dabei nach der Struktur der Passivseite der Bilanz. Der Treasurer liefert an den Controller die Zielbegründung. Wieso sind gerade 16 % nötig und nicht 12 % oder 20 % ?

Natürlich hätte der Sprecher des Vorstandes der Strategie AG das ROI-Ziel einfach festsetzen können - kraft Amtes. Doch zu modernem Management gehört das Prinzip des "telling why". Es genügt zur Motivation nicht allein, daß eine oberste Instanz einfach deshalb etwas bestimmt, weil sie die oberste Instanz ist. Gerade beim Gewinnziel, das so vielen Mißverständnissen in der Praxis unterworfen ist, wäre es wünschenswert, über mehr Information auch mehr Motivation zu erreichen.

Der Controller hätte nun das ROI-Ziel 16 % umzutopfen in für das operative Management passende Einzelziele. Zu diesem Zweck ist der über das Gewinnverwendungs-Budget ermittelte Return-Topf von 1 600 TDM auf die Aktivseite der Bilanz bezogen. Dort ist das "Investment" in seiner Struktur nach Anlage- und Umlaufvermögen zu sehen. Investieren heißt "einkleiden" (vestum = das Kleid). Kapital in Geld - Eigen- oder Fremdkapital - wird in reale Gegenstände eingekleidet.

Fremdzinsen (Bedienung des Fremdkapitals) (entspricht dem Betriebsergebnis im Entwurf der Management-Erfolgsrechnung in Teil 2)	340
Dividendenplanung (Bedienung des Aktienkapitals gegenüber der Holding und den Minderheitsaktionären) 12 % auf das Aktienkapital	360
Zuführung zu Rücklagen zur Verbesserung des Working Capital (Anspruch der Unternehmung an sich selber)	200
Planung der Ertragsteuern (Anspruch der Öffentlichkeit an das Unternehmen) Zu versteuern sind mit 60 % die Rücklagenzuführung und die Ausschüttung, wobei der Einfachheit halber angenommen ist, daß dieser Satz mit der Ausschüttungspolitik der Holding abgestimmt sei. Steuerlast budgetiert	<u>700</u>
Erforderlicher "Return"	1 600

Die 1. Fortsetzung dieses Beitrags mit dem Titel "Aufbau des Erfolgsbudgets der Strategie AG folgt im Mai-Heft.

die Redaktion

Abb. 2: Gewinn-Verwendungs-Budget (in Tausend DM)

FORUM

KURZFRISTIGE ERFOLGSRECHNUNG —

EIN FRÜHWARNSYSTEM

Kostendruck, schwindende Ertragskraft, am Markt nicht durchsetzbare Preise, so und ähnlich beschreiben zur Zeit viele Unternehmen ihr größtes Problem. Kurzfristige Informationen, wie der Betrieb "da steht", werden deshalb von den betriebswirtschaftlichen Abteilungen verlangt. Um die wesentlichen Daten aufzubereiten, ist es sicherlich sehr hilfreich zu wissen, wie es Kollegen in anderen Unternehmen machen. Deshalb trafen sich in den Räumen des Österreichischen Gewerbevereines in Wien am 28. November 1975 Fachleute des Finanz- und Rechnungswesens. Die Controller-Akademie Wien hatte zum 5. Controller Erfahrungsaustausch eingeladen. Dr. Alfred Blazek, Dozent der Controller-Akademie in Gauting/München, moderierte das Thema "Erfolgsplanung und -rechnung".

Wie in der Firma Borregaard Ind. Ltd., Hallein, monatlich über den Betriebserfolg berichtet wird, führte Dipl.-Ing. Gert Mayer vor. Fundament des Berichtswesens sind vier Dateien. Mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung werden die

Daten zum "Standard-Verkaufsergebnis" und "Gesamtergebnis: Monat..." verdichtet. Gewissermaßen als Abfallprodukt wird für die einzelnen Kunden ein Rechnungssatz gewonnen:

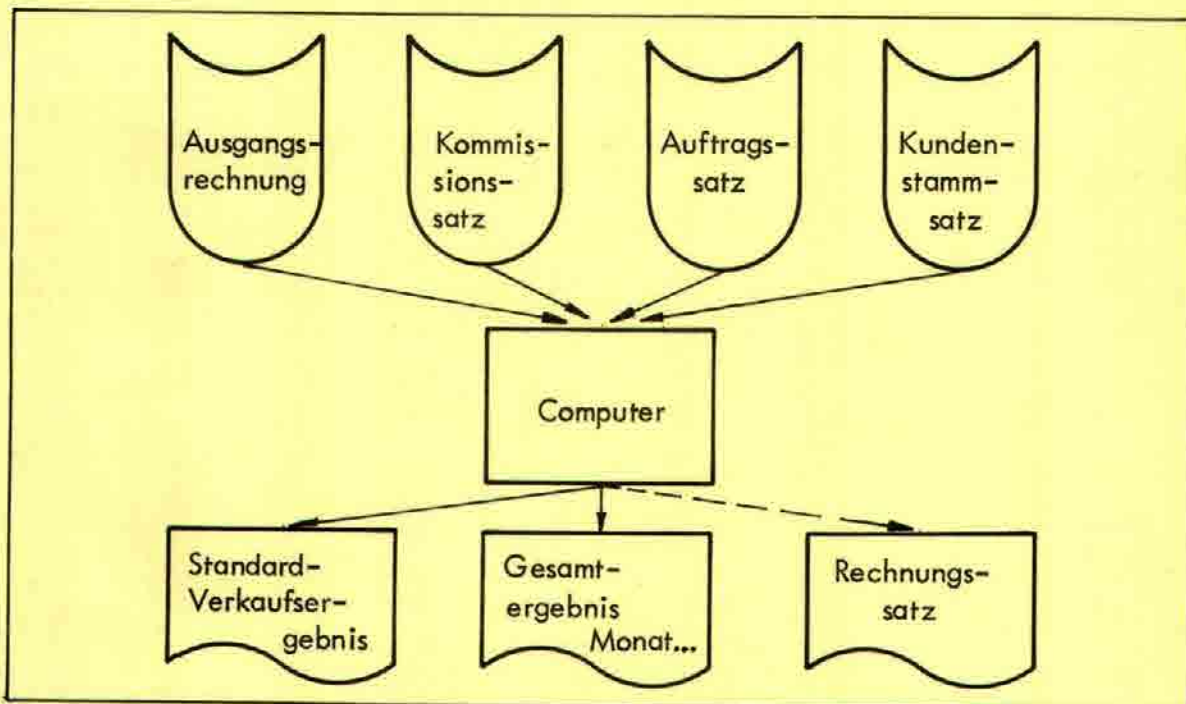


Abb. 1: Berichtssystem

FORUM

In der Datei "Ausgangsrechnung" sind die Kunden-Nr., die Kommissions-Nr., die Menge, der fakturierte Erlös, die Ausgangsrechnungs-Nr. sowie der Nettoerlös (nach Abzug der Frachten, die nach Orten standardisiert sind) abgespeichert.

Der "Kommissionssatz" nennt die Kommissions- und Artikel-Nr., die Auftragsmenge und das Bestimmungsland.

Durch den "Auftragsatz" werden der Artikelstamm, die Artikel-Nr., die direkten Kosten, der spezifische Soll-Deckungsbeitrag und die Papiermaschinenstunden je Tonne (daraus folgt der Deckungsbeitrag je Stunde; das "war einmal" Engpaßeinheit) ausgewiesen.

Kundenspezifische Daten sowie die Zahlungsbedingungen sind durch den "Kundenstammsatz" abrufbar.

Sortierbegriffe sind die Kommissions- und Artikel-Nummern. Durch diese Kennbegriffe lassen sich nicht nur die einzelnen Dateien verbinden, sondern vielmehr die für das Berichtswesen gewonnenen Daten wie Menge, Netto-Erlös, direkte Kosten gesamt bzw. pro Tonne, Deckungsbeitrag gesamt, je Tonne bzw. pro Papiermaschinenstunden, nach Artikeln, Kunden und Bestimmungsländern für die betrachtete Periode zusammenstellen.

Ergebnis dieses Datenverarbeitungsprozesses ist also das in Abbildung 1 dargestellte Berichtssystem mit den beiden Formularen "Standard-Verkaufsergebnis" und "Gesamtergebnis: Monat...". Die Empfänger dieser Berichte werden bis zum 25. des darauffolgenden Monats bedient, Angestrebt ist der zwanzigste. Die dazugehörigen Listenbilder zeigen die Abbildungen zwei und drei.

Die Zeilen "Coting" (das ist eine Streichanlage, die zur Veredelung der Produkte dient) und "Sprit" (Alkohol für industrielle Zwecke) der Abbildung 1 werden wegen des geringen Datenanfalls händisch zusammengestellt. In das "Soll" einer jeden Zeile wird das Jahresbudget gezwölftelt ausgedrückt.

Jahreszwölftel sind deswegen möglich, weil gleichmäßig, also ohne saisonale Schwankungen verkauft werden kann. Das "Ist" wird den einzelnen Rechnungen entnommen. Als Abweichung ergibt sich dann (gezwölfteltes) Jahresbudget abzüglich Rechnungsbeträge in Mengen und Schillingbeträgen.

Das Stichwort Preisänderungen löste eine lebhaftes Plenumsdiskussion aus. Eine Standardisierung in der Erfolgsrechnung sowie in der Kalkulation wirft Probleme auf bei Preisänderungen. Das Plenum war sich schließlich darin einig, Standards nicht ständig zu ändern, sondern vielmehr Abweichungsanalysen durchzuführen. Ausnahmen sollen Preiseinbrüche wie jene der Ölkrise sein. Begleitend zur Erfolgsrechnung werden die Kalkulationsätze an die neuesten speziellen Kunden- und Lieferantenverhältnisse angepaßt.

Auch in Wien kam das Konzept der Controller-Akademie zum Controller-Berichtswesen wieder einmal auf den Tisch. (Vgl. hierzu CM 1/76 S. 34 f.). Vor allem das "Listenbild für Controlling" erschien auf den ersten Blick gewöhnungsbedürftig. Die Abbildung vier

	Prod.	Verkauf	Netto-	Dir.	Stand.	
	to	to	erlös	Kost.	Verk.	DB/Std
			10000S	10000S	Erg.	
					10000S	
Papier-	Soll					
maschi-	Ist					
ne 1	Abw.					
Papier-	Soll					
maschi-	Ist					
ne 3	Abw.					
Papier-	Soll					
maschi-	Ist					
ne 4	Abw.					
Coting	Soll					
	Ist					
	Abw.					
Summe	Soll					
Papier-	Ist					
masch.	Abw.					
Zell-	Soll					
stoff	Ist					
	Abw.					
Sprit	Soll					
	Ist					
	Abw.					
Standard-		Soll				
Verkaufsergebnis		Ist				
		Abw.				
Reklamationen						
Abweichungen direkte Kosten						
DECKUNGSBEITRAG						

Abb. 2: Listenbild für das Standard-Verkaufsergebnis

FORUM

zeigt die Konzeption der Controller-Akademie; die gestrichelten Spalten beziehen sich auf Diskussionsbeiträge. Gegen die "Ist-Zahlen des Vorjahres" wandte Dipl.-Kfm. Günther Macht von der Firma W. Koreska GmbH in Wien ein, daß ein Vergleich nur unter denselben Bedingungen und Maßnahmen des Vorjahres sinnvoll sei. Derartiges sei sicherlich auszuschließen. Die Spalte "Grad der Budgeterfüllung" kann z. B. zum 1.6. 52 % beim Umsatz ausweisen. Zu den übrigen Spalten herrschte die Meinung vor, daß solche Angaben selektiv aufgeführt werden sollten, um die Empfänger nicht mit zuviel Informationen zu überschütten; nicht alles rechnerisch mögliche in ein Formular hineinpacken!

		PLAN	IST	ABW.
Deckungsbeitrag	WERK 1			
Bestandsänderungen				
Fixkosten				
BETRIEBSERGEBNIS	WERK 1			
Deckungsbeitrag	WERK 2			
Bestandsänderungen				
Fixkosten	WERK 2			
BETRIEBSERGEBNIS	WERK 2			
ERGEBNIS (Gesamt)				
BRUTTORESULTAT				
Zinsen				
Steuern				
Umsatzsteuerentlastung				
Lizenzen				
a. a. und sonst. Posten				
CASH FLOW				
Abschreibungen				
BILANZERGEBNIS				

GESAMTERGEBNIS SEIT JAHRESBEGINN				
		PLAN	IST	ABW.
BETRIEBSERGEBNIS	WERK 1			
BETRIEBSERGEBNIS	WERK 2			
BRUTTORESULTAT				
CASH FLOW				
BILANZERGEBNIS				

Abb. 3: Listenbild für das Gesamtergebnis: Monat

Ein weiteres Konzept zur kurzfristigen Erfolgsrechnung präsentierte Manfred Blachfellner, Prokurist der Finanzabteilung bei der Firma Dipl. Ing. Emil Bertalanffy (Pharmazie), Unterach. Abbildung 5 veranschaulicht dieses Management-Informationssystem. Drei Dateien bilden das Fun-

Ist-Zahlen des Vorjahres	operatives Budget = Jahresziel	anteiliges Budget	Ist zu Zwischen-terminen	Grad der Budget-erfüllung	Abweichungen	Erwartungsrechnung		operatives Budget nächstes Jahr
						Erwartung restliches Jahr	Voraussichtliches Ist zum Jahresende	
			z. B. monatlich, quartalsweise			ergänzt durch ein Aktionspapier, das die Maßnahmen enthält		

Abb. 4: Listenbild für Controlling

FORUM

dament: der Artikelstamm, der Kundenstamm und die Verkaufsprognose. Letztere ist monatlich nach Mengen und Preiserwartungen gegliedert. Da Preisveränderungen in der pharmazeutischen Industrie in Österreich genehmigungspflichtig sind, können Preiserwartung beinahe problemlos "abgeschätzt" werden.

Musterabgabe kann also auch als Deckungsbeitrag II bezeichnet werden.

Empfänger des Formulars, wie es das Listenbild der Abb. 5 zeigt, ist der kaufmännische Vertrieb. Weitere Planungs- und Steuerungsinstrumente erhält der Verkauf durch Prioritäten- und Strategienlisten. In den Abbildungen 6 und 7 werden diese Formulare vorgestellt.

Erlösmindernd wirken in Abb. 6 nur Skonti. Die

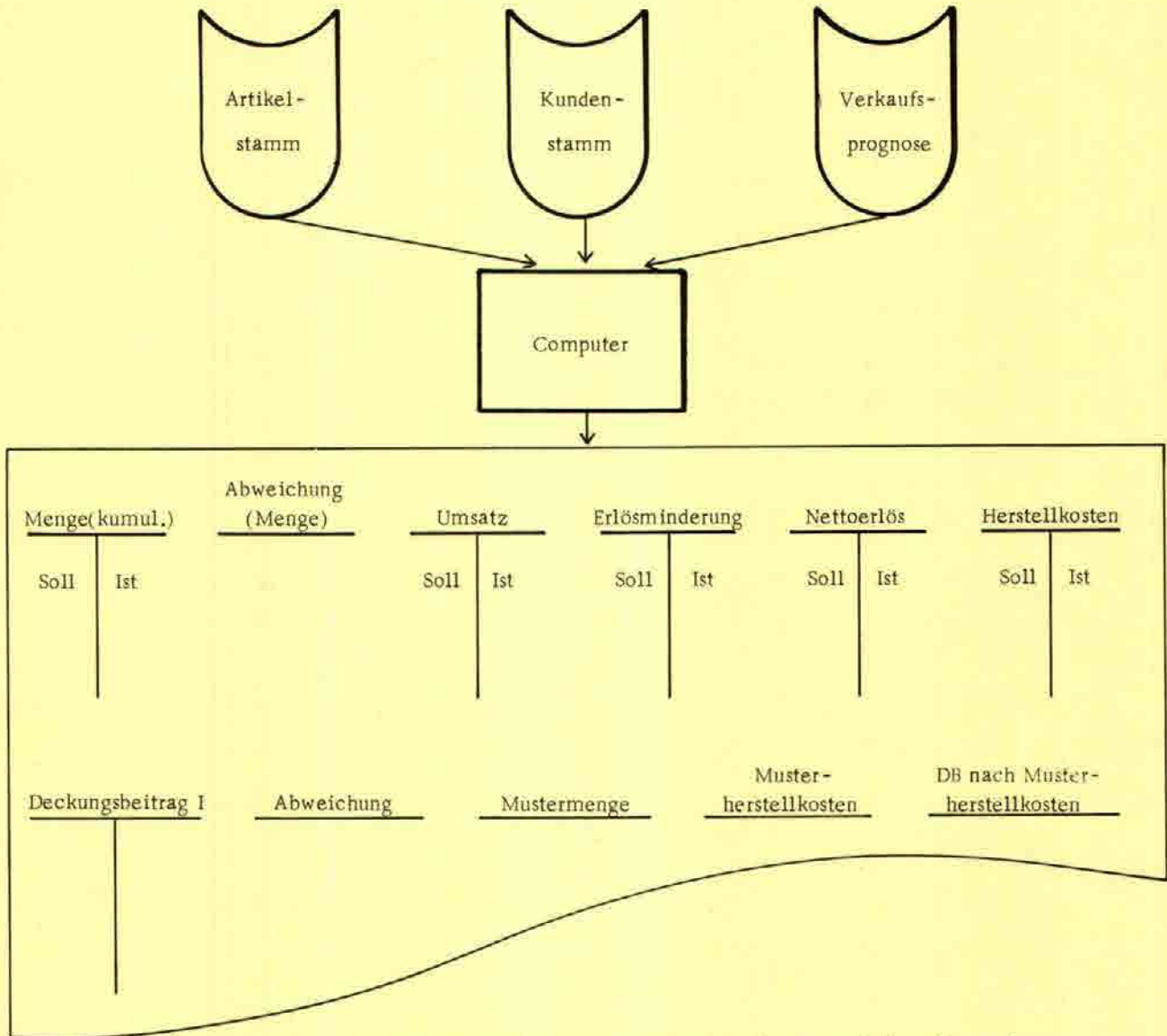


Abb. 5: Management-Informationssystem eines pharmazeutischen Unternehmens

Die Herstellkosten sind nach Vollkosten standardisiert. Für die Standardisierung nach den Prinzipien der Deckungsbeitragsrechnung gibt es noch Erfassungsprobleme. Der Ausweis der Mengenabweichungen ist insofern problematisch, als sich hier Preis- und Mengenveränderungen niederschlagen. Mustermengen und deren Herstellkosten gehen in die Promotion ein. Der Deckungsbeitrag nach

Prioritätenliste der Abb. 7 nennt Präparate nach Umsatzanteil pro Gruppe. Die aufsummierten Prozentsätze sind Grundlage für eine ABC-Analyse (Vg. hierzu CM 1/76 S. 7 ff.). Die erste ABC-Analyse, die Manfred Blachfellner durchführte, stand unter dem Motto "mal ausprobieren wie das funktioniert". Ergebnis: Bezogen auf eine bestimmte Gruppe machten 6 % der Präparate be-

FORUM

Durchschnittl. Verkaufspreis	Erlösmin- derung	Netto- Erlös	Herstell- kosten	DB pro Packung	Anteil. Netto-Erlös
ooo x)	% x)	ooo	ooo	ooo	%
Tages- Dosen pro Packung	DB pro Tages- dosis				
ooo	ooo				

x) ooo = absolute Zahlen
% = Prozentangaben

Abb. 6 : Strategieliste der Fa.

reits 75 % des Umsatzes aus und brachten fast 78 % Deckungsbeiträge. Aufgrund dieser Analyse wurden 15 von 100 Präparaten gestrichen.

dankenaustausch. Der letzte "heiße Tip" klang dem einen oder anderen nach. Ja, Kosten, Informationen, als Controller schnell reagieren.

Dieser Erfahrungsbericht beendete den Wiener Ge-

Karl-Heinz Hoh

<u>Ist - Erlös</u>	<u>Ist - DB I</u>	<u>Anteil Erlössumme</u>	<u>Anteil DB-Summe</u>
ooo x)	ooo	% x)	%
		Σ %	Σ %

Abb. 7 : Prioritätenliste der Fa.



Controller-Akademie · D-8035 Gauting 2 · Postfach 1168

Herrn
J. H. Hennecke
Personalabteilung
c/o Dow Chemical GmbH
2161 Stade-Bützfleth

Träger:

Controller Institut GmbH
Gauting/München

in Verbindung mit

Controller-Verein e.V.
München

Ihre Zeichen

Ihre Nachricht vom
7.11.1975

Unsere Nachricht vom

Unsere Zeichen
dy/ne

Datum
25.2.1976

Bildungsurlaub im Land Niedersachsen

Sehr geehrter Herr Hennecke,

Sie forderten uns vor einiger Zeit auf, wir sollten für die Seminare der Controller-Akademie den Antrag auf Anerkennung als Bildungsurlaub stellen.

Inzwischen haben wir vom niedersächsischen Minister für Wissenschaft und Kunst die dafür erforderlichen Formulare erhalten und durchstudiert. Dabei sind wir zum Ergebnis gelangt, daß es nicht sinnvoll ist, für die Seminare der Controller-Akademie einen diesbezüglichen Antrag zu stellen.

So heißt es im niedersächsischen Gesetz über den Bildungsurlaub für Arbeitnehmer in der Fassung vom 17. Dezember 74 in § 11, Abs. 3, daß von der Anerkennung als Bildungsurlaub solche Veranstaltungen ausgeschlossen seien, die ausschließlich betrieblichen oder dienstlichen Zwecken dienen. Genau aber das tun die Seminare der Controller-Akademie.

Was wir in den CA-Trainings-Kursen für die Teilnehmer bringen auf dem Gebiet des Rechnungswesens, der Unternehmensplanung sowie der Organisation der Führung durch Ziele, dient möglichst im 1:1-Verhältnis der Anwendung in der betrieblichen Praxis und damit einer Verbesserung der dienstlichen Tätigkeiten. Diese Ansicht hat sich auch in einem Gespräch beim Bildungswerk der Bayerischen Wirtschaft bestätigt, wo man unsere Seminare kennt und gerade wegen ihrer betrieblichen Anwendungspraxis empfiehlt.

Die Seminare der Controller-Akademie müssen sich also allein dadurch bestätigen, daß die dabei gebotene Leistung unter Marktgesichtspunkten als preis- sowie zeitwert empfunden wird. Jetzt hoffe ich nur, daß Sie diese Überlegungen akzeptieren und das Programm der Controller-Akademie dennoch in Ihre Bildungsplanung einbeziehen können.

Mit freundlichen Grüßen
CONTROLLER-AKADEMIE
Geschäftsführung

Dr. A. Deyhle

Sitz:
Gauting bei München
Angerweg 8

Register:
Amtsgericht München
HRB 45147

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm.
Dr. Albrecht Deyhle

Telefon:
(089) 8 50 60 13

Bankkonto (Inland):
Volksbank Herrching-Landsberg-Starnberg eG
Konto-Nr. 10-3306 Bankleitzahl. 70093200

FORUM

Beim "Controller's Führungs-Workshop & Kooperations-Training" werden u.a. durch Adhoc-Reden über Themen eigener Wahl Formulierung und Ausstrahlung bei Vorträgen geübt. Herr Gundolf Humburg, Leiter der Abteilung Projektmanagement bei der Boehringer Mannheim GmbH, hat an einem solchen Seminar im Dezember 1975 teilgenommen. Hier Auszüge aus seinem Kurzreferat

Schachspiel - ein Spiel für Controller

"...ideal wäre es doch, wenn Sie, meine Damen und Herren, für Ihre Freizeit etwas hätten, das Ihnen neben der Erholung den Zusatznutzen bringt, Ihre in der Firma so geschätzten Fähigkeiten, wie z.B. Ihr analytisches Denkvermögen, Ihre Planungseigenschaften etc., weiterzuentwickeln. Gibt es so etwas überhaupt? Meiner Ansicht nach ja! Es gibt ein Spiel mit langer Tradition, das als Spiel der Könige bekannt ist - das Schachspiel...

Warum der Reiz und die Begeisterung der Zuschauer, wenn sich 2 Schachspieler im Wettkampf messen? Ist es nicht faszinierend mitzuerleben und nachzuvollziehen, wie sich hier strategische, operative und dispositive Planung abspielt, so wie Sie es doch tagtäglich in Ihrem Beruf ausüben? ..

Zugleich kommt es beim Schachspiel darauf an, daß Sie psychologische Fähigkeiten mitbringen und gewillt sind, diese weiter auszubauen... So lernen Sie Ihren Gegner kennen, z.B. als den aggressiven Typ, der brutal mit dem Turm voranmarschiert, um schnellstmöglich eine Entscheidung herbeizuführen. Oder Sie haben den defensiven Typ, der sich zögernd mit einem Bauern nach dem anderen vorantastet, um sich nur ja keine Blöße zu geben...

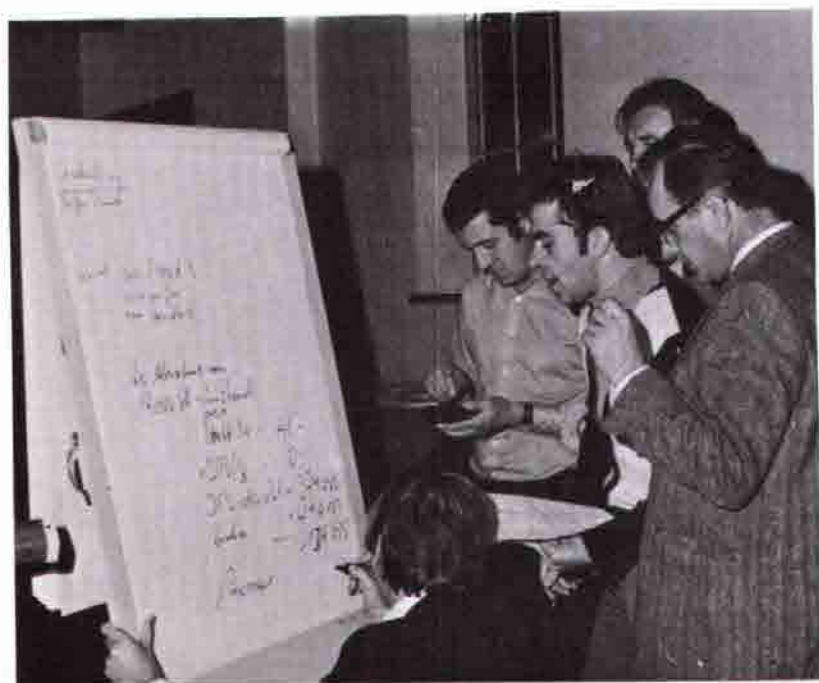
Neben der Entspannung im Spiel sowie der Ausbildung Ihres analytischen bzw. kombinatorischen Denkvermögens und Ihrer psychologischen Fähigkeiten lernen Sie beim Schachspiel noch mehr: Sie lernen, Ihre Frustrationstoleranz zu entwickeln, eine Fertigkeit, die sicher auch für Ihr Berufsleben wichtig sein kann. So müssen Sie beim Schach lernen, unter Umständen eine Figur nach der anderen zu verlieren, ohne daran etwas ändern zu können ... aber zum Trost sei gesagt,

daß Sie beim Schachspiel - wenn Sie "so richtig am Zug sind" - auch einmal ungehemmt Ihre angestauten Aggressionen freisetzen und sich somit abreagieren können. Wo Ihnen im Beruf vielleicht die Hände gebunden bleiben und Sie "nur" planen, steuern und beraten können - hier im Schachspiel können Sie tatsächlich Ihre Pläne und Ideen verwirklichen. Sie haben Ihr Budget, Ihr Spielkapital in Form der Schachfiguren, und allein in Ihrer Verantwortlichkeit liegt es, wie Sie Ihr Budget einsetzen und Ihr Kapital arbeiten lassen...

Meine Damen und Herren, jetzt in der freien Zeit zwischen den Jahren sollten Sie sich erholende Stunden gönnen. Gönnen Sie sich den Reiz der Selbstverwirklichung im Spiel. Lernen Sie das Spiel der Könige - spielen Sie Schach!



Arbeitsbilder aus der Stufe I
 "Controller's Grundseminar"
 der Controller - Akademie



Nächste Termine

1976: 3. - 7. Mai
 14. - 18. Juni
 2. - 6. August
 13. - 17. September
 29. Nov. - 3. Dez.

1977: 17. - 21. Januar
 25. - 29. Mai
 13. - 17. Juni
 1. - 5. August
 17. - 21. Oktober

RECHNUNGSWESEN – UND PLANUNGSPROBLEME



kuriert das kombinierte Trainings- und Dokumentationsprogramm von Controller-Akademie und Management Service Verlag.

Anamnese (wo tut's weh - es fehlt z.B. am Gewinn)

Diagnose (warum - vielleicht weiß man das schon aus Intuition und Erfahrung)

Analyse (weiß man es wirklich - ist das Rechnungswesen geeignet, differenziert über Quellen von Gewinn und Verlust Auskunft zu geben?)

Therapie (man nehme 3 x täglich ...)

Die vier Schritte in einem Gespräch beim Arzt sind auch typisch für den Controlling-Prozeß.

Regelmäßiges Einnehmen des Seminar- und Buchprogramms - vor allem aber natürlich des Controller-Magazins - bietet eine gute Therapie zur Sicherung der Fitness Ihres Rechnungswesens.

Kennen Sie schon

- Die Detailprogramme der Controller-Akademie zu
 - Stufe I Controller's Grundseminar
 - Stufe II Controller's Budgetseminar
 - Stufe III Controller's Führungs-Seminar
 - Stufe IV Controller's Budget-Workshop
 - Stufe V Controller's Führungs-Workshop ?
- Die Bücher aus dem Management Service Verlag
 - Controller-Praxis, 2 Bände, 1971
 - Controller-Handbuch, 5 Bände, 1974
 - Finanz-Controlling, Doppelband, 1976 ?

Bitte erfragen Sie nähere Details von
Controller-Akademie und Management Service Verlag
D-8035 Gauting 2, Postfach 1168, Telefon 089/850 60 13